



**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Cláudia Marisa Barbosa Oliveira

## **Práticas de Custeio e Controlo de Gestão no Setor Hoteleiro: Estudo de Caso**



**Universidade do Minho**

Escola de Economia e Gestão

Cláudia Marisa Barbosa Oliveira

## **Práticas de Custeio e Controlo de Gestão no Setor Hoteleiro: Estudo de Caso**

Relatório de Estágio  
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da  
**Professora Doutora Anabela Silva**  
e da  
**Dra. Deolinda Silva**

# **DECLARAÇÃO**

**Nome:** Cláudia Marisa Barbosa Oliveira

**Endereço Eletrónico:** cmboliveira88@gmail.com

## **Título do Relatório de Estágio de Mestrado:**

“Práticas de Custeio e Controlo de Gestão no Setor Hoteleiro: Estudo de Caso”

## **Orientadores**

Professora Doutora Anabela Silva

Dra. Deolinda Silva

**Ano de Conclusão:** 2013

**Ramo e Área de Conhecimento do Mestrado:** Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTES RELATÓRIOS APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, \_\_/\_\_/\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## AGRADECIMENTOS

Ao longo da elaboração deste trabalho, foram várias as pessoas que me apoiaram e deram o seu contributo ou uma palavra amiga, pelo que destaco aqui aquelas a quem quero agradecer publicamente.

Em primeiro lugar, agradeço à minha orientadora, a Professora Doutora Anabela Silva, por toda a disponibilidade e atenção, pelos conhecimentos que me transmitiu, pela ajuda e incentivo ao longo de todo o período de orientação.

Agradeço também a todos os colaboradores da empresa Mélia Braga Hotel & SPA por me terem recebido, deixando uma palavra de especial agradecimento à Dr.<sup>a</sup> Deolinda Silva por ter aceitado ser a minha orientadora durante o meu estágio e, à Dr.<sup>a</sup> Andreia Costa, Dr.<sup>a</sup> Isabel Costa e Dr.<sup>a</sup> Marta Hora por me terem recebido tão bem, pelos conhecimentos que me transmitiram e por se mostrarem sempre disponíveis para qualquer questão.

Por fim, agradeço à minha família e a todos os meus amigos que se mostraram interessados pelo meu trabalho, por sempre me terem apoiado, dando força e motivação para conseguir realizar este trabalho e terminar mais esta etapa.

A todos, fica aqui o meu agradecimento!



## RESUMO

O presente estudo justifica-se, não só pela escassez de investigação sobre a contabilidade de gestão no Setor Hoteleiro, ou ainda pela importância amplamente reconhecida do Setor na economia do país, com também pelas suas inúmeras particularidades da gestão hoteleira, capazes de influenciar e serem influenciadas pelos sistemas de contabilidade de gestão.

Assim, no presente estudo pretende-se caracterizar as práticas de custeio e controlo de gestão numa unidade hoteleira de 5 estrelas, o Meliá Braga Hotel & SPA, e identificar se os gestores conhecem e utilizam a informação produzida pela contabilidade de gestão na tomada de decisão.

Para a realização deste estudo recorreu-se a entrevistas abertas, não estruturadas, e à observação direta das atividades do quotidiano da empresa, durante o período de 1 de outubro de 2012 a 31 de março de 2013. A experiência, enquanto estagiária, permitiu uma observação e análise que se demonstraram relevantes para a compreensão das temáticas em estudo e permitiram o alcance de algumas conclusões que possibilitaram, não só responder às questões de partida, orientadoras do nosso estudo, como também permitiram corroborar as conclusões de outros estudos analisados na revisão de literatura.

Dos resultados conclui-se que a unidade hoteleira adota o sistema uniforme de contabilidade desenvolvido para o Setor, o USAH, reconhecendo o sistema de custeio direto como método de valorimetria dos serviços prestados e, conseqüentemente como metodologia para o apuramento dos resultados. Das técnicas de contabilidade de gestão existentes, o orçamento revelou-se como sendo a técnica tradicional utilizada neste organização. Relativamente à articulação de contas entre a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica, verificou-se a adoção do sistema do duplo contabilístico. Os resultados revelaram também que a empresa adota vários controlos de gestão, nomeadamente o controlo de *stocks*, de preços, de resultados e de fluxos de caixa, sendo que este controlo interno é necessário para controlar o desempenho organizacional a todos os níveis.

Por outro lado, no que concerne à informação produzida pela contabilidade de gestão, constatou-se que os gestores não só conhecem esta informação, como também a utilizam para a tomada de decisão e para a elaboração e controlo dos orçamentos.



CURRENT COSTING AND MANAGEMENT CONTROL PRACTICES  
IN HOTEL SECTOR: STUDY OF CASE

ABSTRACT

This study is justified, not only by the scarcity of research on management accounting in the Hotel Sector, or the widely acknowledged importance of the Sector in the country's economy, with also for its numerous particularities of hotel management, able to influence and be influenced by management accounting systems.

So, the present study aims to characterize the current costing and management control practices within a Hotel 5-star Meliá Braga Hotel & Spa, and identify if managers know and use the information produced by management accounting in decision-making.

For this study resorted to open interviews, unstructured, and direct observation of the everyday activities of the company during the period of October 1, 2012 to March 31, 2013. The experience, as an intern, allowed an observation and analysis that demonstrated relevant to the understanding of the issues under study and allowed the scope of some conclusions that enabled, not only answer the starting questions that were guiding our study, as also allowed to corroborate conclusions of other studies analysed in the literature review.

By the results it is concluded that the hotel unit adopts uniform accounting system developed for the Sector, the USAH, recognizing the system of direct costing as a method of valuation of the services provided and therefore as a methodology to fully determine the results. From the management accounting existing techniques, the budget has proved to be the traditional technique used in this organization. Regarding the relationship of accounts between accrual accounting and analytical accounting, it was verified the adoption of the dual accounting system. The results also revealed that the company adopts several management controls, including control of stocks, prices, results and cash flows, therefore this internal control is necessary to control organizational performance at all levels.

On the other hand, regarding to information produced by management accounting, it was found that managers not only know this information, but also they use it for decision-making and in the preparation and control of budgets.





# ÍNDICE GERAL

Agradecimentos .....	iii
Resumo .....	v
Abstract .....	vii
Índice de Tabelas .....	x
Abreviaturas .....	xi
 <b>INTRODUÇÃO .....</b>	 <b>1</b>
CONTEXTUALIZAÇÃO E PERTINÊNCIA DO TEMA .....	2
OBJETIVOS DO ESTUDO E QUESTÕES DE PARTIDA .....	3
ESTRUTURA DO RELATÓRIO .....	4
 <b>1. REVISÃO DE LITERATURA .....</b>	 <b>7</b>
1.1 INTRODUÇÃO .....	7
1.2 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO .....	8
1.3 PRÁTICAS E TÉCNICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO .....	10
1.4 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR HOTELEIRO .....	13
1.5 PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLO DE GESTÃO NO SETOR HOTELEIRO .....	19
1.6 ESTUDOS SOBRE SETOR HOTELEIRO .....	21
1.7 UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO PARA A TOMADA DE DECISÃO .....	26
1.8 CONCLUSÃO .....	27
 <b>2. ABORDAGEM METODOLÓGICA E ESTRATÉGIA DE INVESTIGAÇÃO .....</b>	 <b>29</b>
2.1 INTRODUÇÃO .....	29
2.2 ABORDAGEM METODOLÓGICA .....	29
2.3 MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO .....	30
2.4 CONCLUSÃO .....	31
 <b>3. A PRESTAÇÃO DE CONTAS, PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLO DE GESTÃO NUMA UNIDADE HOTELEIRA .....</b>	 <b>33</b>
3.1 INTRODUÇÃO .....	33
3.2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA DE ACOLHIMENTO .....	34
3.3 DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS .....	36
3.3.1 Organização da Contabilidade .....	37
3.3.2 Práticas de Controlo Interno .....	42
3.3.3 Apuramento de Impostos e Contribuições e Preenchimentos das Declarações .....	51
3.3.4 Processo de Elaboração do “ <b>Dossier Fiscal</b> ” .....	52

3.3.5	Preparação e elaboração do relatório e análise de gestão .....	53
3.3.6	Questões específicas na organização.....	53
3.3.7	Conduta ética e deontológica associada à profissão .....	54
3.4	PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLO DE GESTÃO NA EMPRESA MELIÁ BRAGA HOTEL & SPA, S.A. .	54
3.5	CONCLUSÃO.....	58

## **CONCLUSÃO..... 60**

CONCLUSÕES GERAIS.....	60
CONTRIBUTO DO ESTUDO .....	63
LIMITAÇÕES E PISTAS PARA FUTURAS INVESTIGAÇÕES .....	64

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS ..... 65**

## **ÍNDICE DE TABELAS**

Tabela 1: Utilização do USALI em Portugal .....	18
---	----

## ABREVIATURAS

ABC	<i>Activity Based Cost</i> (Custeio baseado nas atividades)
AHP	Associação da Hotelaria de Portugal
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CTT	CTT – Correios de Portugal, S.A.
EUA	Estados Unidos da América
GOP	<i>Gross Operating Profit</i> (Lucro Operacional Bruto)
HACCP	<i>Hazard Analysis and Critical Control Points</i> (Análise dos Perigos e Pontos Críticos de Controlo)
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i> (Federação Internacional de Contabilistas)
IRC	Imposto sobre o Rendimento Coletivo
IRS	Imposto sobre o Rendimento Singular
IVA	Imposto sobre Valor Acrescentado
JV	<i>Joint Venture</i>
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PALOP	Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TSU	Taxa Social Única
USAH	<i>Uniform System of Accounts for Hotels</i>
USALI	<i>Uniform System of Accounts for the Lodging Industry</i>



## INTRODUÇÃO

No âmbito da Contabilidade de Gestão, são diversos os estudos que podemos encontrar na literatura. Efetivamente, os autores Hesford, Lee, Stede e Young (2007) realizaram um estudo com amplitude de 20 anos (1981 a 2000) onde analisaram as publicações, em 10 revistas amplamente reconhecidas, que abordavam esta temática. Os autores reconhecem, pela análise da literatura, uma evolução ao nível das temáticas, das metodologias utilizadas e do *networking* realizado nesta área do saber.

Contudo, a designação desta área de estudo tem-se adaptado às evoluções verificadas na mesma, pelo que, vem sendo reconhecida, nomeadamente, como “Contabilidade de Custos”, “Contabilidade Analítica” e mais recentemente de “Contabilidade de Gestão, que segundo (Gomes, 2007) se deve ao facto dos usuários/destinatários da mesma serem os Gestores.

Evidenciamos também que a investigação nesta área tem tido com escolha preferencial o Setor Industrial (Nunes, 2009; Pellinen, 2003; Sharma, 2002). Apesar disso, os investigadores têm alargado o leque da investigação (Hesford, Lee, Stede, Van Der & Young, 2007).

Assim, apesar de reduzido, o Sector Hoteleiro tem vindo a ser alvo de alguns estudos de investigação (Cruz, 2007; Faria, Trigueiros, & Ferreira, 2012; Lima Santos, Gomes, & Arroiteia, 2010; Makrigiannakis & Soteriades, 2007; Nunes, 2009; Pavlatos & Paggios, 2007, 2009a, 2009b).

No nosso país o Setor do Turismo tem sido muito relevante para a economia nacional, segundo (Cunha, 2010), Portugal é reconhecido como um dos 15 maiores destinos do mundo. Assim, tendo em consideração o elevado peso que a Hotelaria tem no Setor do Turismo, todos os estudos sobre esta serão relevantes, pois proporcionarão um conhecimento mais profundo sobre a mesma. Neste sentido, o presente trabalho abordará a Hotelaria como área de investigação.

Neste seguimento, iremos investigar as Práticas de Custeio e Controlo de Gestão no Setor Hoteleiro, procurando perceber se a tomada de decisão por parte dos gestores hoteleiros recorre à utilização das informações produzidas pela Contabilidade de Gestão. Assim sendo, tentaremos perceber como é apoiada a tomada de decisão, se o

sistema de informação é ou não utilizado e se existe conhecimento e reconhecimento das potencialidades dessa informação neste Setor.

Para a realização deste propósito, torna-se, então, relevante o estudo de literatura existente, nomeadamente, sobre a contabilidade de gestão, as práticas de custeio e o controlo de gestão, quer num contexto geral, quer no Setor Hoteleiro em particular. Esta revisão de literatura é importante para a compreensão do tema em estudo, na medida em que é relevante a sua evolução, isto porque, para compreendermos na atualidade a contabilidade de gestão é necessário compreender o seu passado.

## CONTEXTUALIZAÇÃO E PERTINÊNCIA DO TEMA

Ao longo dos últimos anos assistiu-se a mudanças significativas no mundo empresarial, não sendo o Setor Hoteleiro exceção. Estas mudanças registaram-se ao nível da globalização, da complexidade e agressividade do mercado, da envolvente competitiva, dos avanços das novas tecnologias e informação e da estrutura organizacional (Burns & Vaivio, 2001; Gomes, 2007). Todo este conjunto de mudanças refletiram-se na contabilidade de gestão que teve de evoluir, adaptando-se ao novo ambiente que vinha surgindo, de modo a responder às novas necessidades dos gestores para que estes conseguissem manter a competitividade das empresas (Faria et al., 2012; Gomes, 2007).

Tal como referem Kaplan e Norton (2001) as medidas financeiras representam o resultado de ações passadas, tornando-se insuficientes para a tomada de decisão dos gestores. Neste sentido, como refere Nunes (2009), o controlo de gestão passou a incluir medidas não financeiras, que no Setor Hoteleiro são extremamente importantes, pois neste Setor a prestação de serviços depende muito do bom desempenho dos seus colaboradores e, por isso, as medidas não financeiras, como por exemplo as taxas de ocupação, revelaram informações importantes para a gestão. Consequentemente, hoje em dia, o controlo de gestão não é constituído por modelos exatos, mas sim por modelos que foram adaptados a partir de sugestões estruturadas derivadas de práticas corretas de determinadas empresas (Davila, 2000).

Esta evolução e aplicação da contabilidade de gestão tem sido alvo de estudo por parte dos investigadores, mas esses estudos dedicam-se em especial ao Setor Industrial (Nunes, 2009; Pellinen, 2003; Sharma, 2002). Assim, o Sector Hoteleiro não tem sido

alvo da escolha preferencial destes investigadores. Porém, atendendo à importância deste Sector para a economia de um país, consideramos, tal como Sharma (2002), que todos os estudos que se possam realizar nesta área terão impacto relevante para o conhecimento científico.

Além disso, segundo Collier e Gregory (1995), os hotéis proporcionam um contexto interessantíssimo para se estudar práticas de custeio e controlo de gestão devido às suas inúmeras particularidades capazes de influenciar os sistemas de contabilidade de gestão aplicados, isto porque no Setor Hoteleiro são oferecidos três serviços em simultâneo: alojamento, comida e bebidas. Estes três tipos de atividade originam uma grande dificuldade no sentido em que é necessário um único sistema de informação para o negócio, combinando, portanto, estas três distintas atividades, tal como referiu Makrigiannakis e Soteriades (2007). O facto de neste Setor haver três atividades tão distintas faz com que este seja muito diferente do Setor Industrial, onde os processos produtivos podem ser repetitivos, onde se pode criar padrões e mecanizar os sistemas produtivos, ao contrário do que acontece no Setor Hoteleiro.

No mesmo seguimento, salienta-se o facto de que no Setor Industrial o ponto fulcral para se alcançar qualidade nos produtos consiste na tecnologia implementada em todo o processo produtivo, facto que não acontece no Setor Hoteleiro, uma vez que a qualidade depende em muito do desempenho dos recursos humanos. O facto de ambos os Setores serem tão distintos, como refere Mia e Patiar (2001), justifica o porquê de não devermos comparar o Setor Hoteleiro ao Setor Industrial, o que enfatiza mais uma vez a importância de se estudar o Setor Hoteleiro, pois estes estudos podem revelar importantes factos para o conhecimento científico.

## OBJETIVOS DO ESTUDO E QUESTÕES DE PARTIDA

A importância que o Setor Hoteleiro representa na economia do nosso país é incontestada. Assim, a competitividade destas empresas é fundamental não só para o sucesso individual, como também para o contributo para o equilíbrio das contas públicas do país. Tendo em consideração que as empresas hoteleiras operam num mercado que atravessa múltiplas mudanças, principalmente, devido à globalização e à introdução de novas tecnologias, a agilidade dos gestores depende da capacidade deste



se adaptarem às sucessivas alterações do meio ambiente, cada vez mais competitivo (Nunes, 2009). Neste sentido, o objetivo principal deste estudo é identificar e compreender quais as práticas de custeio e controlo de gestão utilizadas pelo Setor Hoteleiro, bem como, verificar se a informação produzida pela contabilidade de gestão é reconhecida pelos gestores e se estes a utilizam na tomada de decisão. Com este propósito, as questões de partida, orientadoras do nosso estudo são:

- (1) Quais as práticas de custeio e controlo de gestão utilizadas no Setor Hoteleiro?
- (2) Os gestores hoteleiros conhecem e utilizam a informação que a contabilidade de gestão fornece para a tomada de decisão?

Neste sentido, apresenta-se necessário definirmos alguns objetivos específicos, nomeadamente:

- Identificar e compreender as principais práticas de custeio utilizadas no sector Hoteleiro, nomeadamente em relação aos modelos, técnicas e valorimetria adotadas;
- Identificar e compreender as principais práticas de controlo utilizadas no sector Hoteleiro;
- Caracterizar o conhecimento dos gestores Hoteleiros sobre a informação que a contabilidade de gestão fornece;
- Identificar se os gestores Hoteleiros recorrem ao sistema de informação para a tomada de decisão.

Adicionalmente, também é objetivo do presente estágio curricular, dar cumprimento aos requisitos de estágio que são definidas pelo Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais da OTOC e contantes no regulamento de estágio do Mestrado em Contabilidade da universidade do Minho.

## ESTRUTURA DO RELATÓRIO

Este trabalho encontra-se estruturado em três capítulos. No capítulo que se segue é apresentada a revisão de literatura sobre a temática em estudo, servindo de fundamento teórico. Numa primeira abordagem é apresentada a contabilidade de gestão num

contexto geral, dando-se ênfase à sua evolução histórica, às práticas de custeio e controlo de gestão. Contudo, atendendo ao tema em estudo, é apresentada uma revisão de literatura para o Setor Hoteleiro, onde a ênfase recai sobre a evolução histórica da contabilidade de gestão neste Setor, tendo em conta os principais conceitos que o definem e as práticas de custeio e controlo de gestão.

No capítulo seguinte é referenciada a abordagem metodológica e a estratégica de investigação adotadas. Tendo em contexto que este relatório é elaborado no âmbito da realização de um estágio curricular, o método considerado é baseado na observação e na análise do quotidiano da empresa ao longo de todo o período de estágio.

Por conseguinte, o penúltimo capítulo, intitulado de “A Prestação de Contas, Práticas de Custeio e Controlo de Gestão numa Unidade Hoteleira”, contém três importantes pontos do nosso estudo. Este capítulo inicia-se com a apresentação e caracterização da empresa onde decorreu o estágio e onde se aplicou o nosso estudo, pretendendo-se dar a conhecer a unidade hoteleira e facilitar a compreensão dos dois seguintes pontos, que incidem sobre a descrição das atividades realizadas ao longo do estágio e sobre os resultados obtidos no nosso estudo, respetivamente.



## 1. REVISÃO DE LITERATURA

### 1.1 INTRODUÇÃO

Atendendo às sucessivas mudanças do contexto económico, do desenvolvimento académico e da amplitude de abrangência de conteúdo, nos últimos anos, a designação da contabilidade interna passou por sucessivas alterações, nomeadamente de “contabilidade de custos” para “contabilidade analítica”, sendo atualmente designada normalmente por “contabilidade de gestão”. Segundo Gomes (2007), esta designação deve-se, nomeadamente, devido ao facto de os gestores serem os principais destinatários desta informação contabilística. Esta contabilidade, segundo Alves (2003:95) “assume especial importância como veículo transmissor de uma informação de grande interesse para o utilizador interno, ou seja, para os decisores vinculados à gestão empresarial”, o que reforça o afirmado anteriormente. Assim sendo, os profissionais de contabilidade perceberam que a informação contabilística necessitava de ficar de forma mais acessível e criteriosa ao gestor, pois a rapidez e qualidade são essenciais para que os gestores possam enfrentar o meio envolvente cada vez mais exigente e competitivo (Horngren, Charles, Foster, George e Datar, Srikant, 2000 in Gomes, 2007).

Como refere Nunes (2009), a competitividade das empresas depende da capacidade dos gestores se modernizarem, devendo recorrer à utilização das tecnologias a fim de acompanhar/satisfazer as exigências do mercado. Deste modo, como forma de elaborar uma informação contabilística de qualidade para o gestor, várias são as técnicas de custeio que podem ser adotadas, uma vez que segundo Ferreira (2002 in Gomes, 2007) a contabilidade de gestão pode ser vista como um agrupamento de técnicas, tradicionais e contemporâneas. Além disso, a mudança não ocorre só nas técnicas de custeio e na forma como a informação passou a ser utilizada, mas também no controlo de gestão (Ferreira & Otley, 2009). Esta mudança é necessária, pois tal como Johnson e Kaplan (1987) referem no seu livro “*Relevance Lost*”, a contabilidade de gestão perde relevância, ao não conseguir satisfazer as necessidades dos gestores no processo de tomada de decisão.

Assim sendo, reconhecendo que o controlo de gestão é importante para a tomada de decisão e reconhecendo igualmente a importância que o Setor Hoteleiro português tem

na economia nacional (INE, 2011a, 2011b), quer pela criação de riqueza, quer pela criação de emprego, o seu estudo aprofundado revela-se igualmente importante.

Com o objetivo de compreender a tomada de decisão na hotelaria portuguesa, de seguida apresenta-se uma abordagem à evolução da contabilidade de gestão, com ênfase nas práticas de custeio e no controlo de gestão, identificando duas perspetivas importantes: na perspetiva da evolução da contabilidade de gestão e de toda a temática num contexto geral e na perspetiva específica do Setor Hoteleiro.

## 1.2 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO

Tal como referem Bjonenak e Olson (1999), Gomes (2007), Nunes (2009), entre outros investigadores, a contabilidade como ciência evoluiu ao longo dos tempos, pelo que de seguida apresentaremos, de forma sucinta, essa evolução.

O século XIX foi marcado pelos grandes desenvolvimentos na Indústria. O aumento da produção verificado em muitas empresas devido aos fortes avanços tecnológicos ocorridos originou fortes implicações na estrutura organizacional destas, que deixaram de ter cariz familiar e começaram a criar hierarquias, o que levou a que os responsáveis comesçassem a dar mais importância à contabilidade, uma vez que esta era a fonte de informação de que necessitavam cada vez mais para se sentirem devidamente informados, tal como referido por Johnson e Kaplan (1987).

No início do século seguinte, a Indústria continuou a desenvolver-se a um bom ritmo e com o aumento da diversidade de indústrias e suas atividades, outros avanços na contabilidade de gestão ocorreram, segundo os mesmos autores. Estes avanços a nível da contabilidade de gestão foram estritamente necessários para que se conseguisse satisfazer todas as necessidades dos gestores no processo de tomada de decisão, embora, ao longo deste século, esses avanços ocorreram a um ritmo incerto, pois houve momentos em que a contabilidade de gestão registou fortes desenvolvimentos e alguns em que registou abrandamentos, nomeadamente entre as décadas de 60 e 80 (Johnson & Kaplan, 1987).

Segundo os mesmos autores, a década de 80, em particular, ficou marcada por uma informação demasiado tardia, distorcida e irrelevante para uma utilização adequada pelos gestores. Assistiu-se a um forte desfasamento entre a contabilidade e as

necessidades de informação que os gestores apresentavam. Basicamente, os sistemas de contabilidade existentes permaneciam os mesmos que no início do século e uma das principais razões que fez com que a contabilidade de gestão permanecesse quase que estagnada foi o facto dos desenvolvimentos dos mercados de capitais, em 1925, terem conduzido esta contabilidade a uma situação de subserviência face à contabilidade financeira (Vicente, Major, & Pinto, 2011), pois com o dinamismo dos mercados, as necessidades das empresas voltou-se para a divulgação da sua situação económico-financeira para vários *stakeholders* (Johnson & Kaplan, 1987). Todavia, no final desta década estes problemas começaram-se a resolver, em parte muito devido ao alerta de (Johnson & Kaplan, 1987) sobre a falta de relevância da informação económica e da necessidade da contabilidade de gestão se tornar um sistema de informação de maior utilidade. Pavlatos e Paggios (2009a) foram outros dos muitos autores que também referiram que se a contabilidade de gestão se quisesse manter relevante, esta teria de se adaptar às novas necessidades dos gestores. Assim, o início do desenvolvimento de novas técnicas para responder às necessidades dos gestores marcou o final do abrandamento da contabilidade de gestão que se registava há mais de duas décadas e assinalou uma nova fase desta contabilidade.

É de salientar que as mudanças que se deram na contabilidade de gestão devem-se a um conjunto de fatores, tais como a globalização, a complexidade e agressividade do mercado, a envolvente competitiva, os avanços das tecnologias e da informação e a estrutura organizacional (Burns & Vaivio, 2001; Gomes, 2007).

Segundo o Abdel-kader e Luther (2006) e Kaplan (1990 in Nunes, 2009), esta evolução da contabilidade de gestão caracteriza-se em quatro fases. A primeira fase que decorreu até 1950 caracteriza-se por uma fase onde as técnicas utilizadas eram insuficientes, não sendo muito fiável a informação para os gestores. Por conseguinte, a segunda fase, que se situou entre 1950 e 1965, veio inovar um pouco a contabilidade de gestão, pelo que novas técnicas surgiram através da Escola Científica de Gestão. Algumas dessas técnicas, que chamamos de sistemas de custeio, ainda hoje são utilizadas. A terceira fase, decorrida entre 1965 e 1985, dá-se como uma continuação da fase anterior, conseguindo-se melhorar alguns pontos da fase anterior, de modo a tornar a informação mais fiável. Por último, foi no decorrer da quarta fase, entre 1985 e 1995, que surgiram as mais diversas técnicas de contabilidade de gestão, normalmente denominadas de

contemporâneas, que vieram fazer frente às ditas técnicas de custeio tradicionais existentes até ao momento.

Embora sejam facilmente identificáveis, estas fases não são estanques verificando-se um processo evolutivo. O que se verifica na verdade é reajustamento às novas necessidades, de modo a que no final deste processo evolutivo a informação passa a ser vista como um recurso organizacional (Abdel-kader & Luther, 2006; Ezzamel, Lilley & Willmott, 1994 in Alves, 2007). O próprio papel da contabilidade passou a ser mais facilmente definido, isto é, com as mudanças, facilmente a contabilidade começou a ser vista como parte integrante do processo de gestão, como informação disponível em tempo real, como um interveniente indispensável no processo de mudança organizacional (IFAC, 1998 in Abdel-kader & Luther, 2006).

Assim, após este processo evolutivo, Abdel-kader e Luther (2006) defendem que a definição atualmente mais consensual de contabilidade de gestão é a do IFAC (1998 in Abdel-kader & Luther, 2006) que define “contabilidade de gestão como sendo um processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação (financeira e operacional) usada pela gestão para planear, avaliar e controlar as atividades da organização, e assegurar a gestão responsável dos seus recursos”, ou seja, a contabilidade de gestão é definida como “parte integrante do processo de gestão”.

No entanto, para melhor compreendermos a contabilidade de gestão, é de extrema importância estudarmos as práticas de custeio e controlo de gestão, pelo que apresentaremos, seguidamente, alguma revisão bibliográfica relativamente a esta temática.

### 1.3 PRÁTICAS E TÉCNICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO

Tal como referido anteriormente, a contabilidade interna é denominada atualmente como contabilidade de gestão devido ao facto dos contabilistas verem os gestores como sendo os principais utilizadores da informação contabilística que a contabilidade de custos produz (Gomes, 2007). Relativamente a esta contabilidade e à informação que esta fornece, para que esta possa ser utilizada eficientemente, é necessário que seja produzida de forma rápida e com qualidade (Horngren *et al.*, 2000 in Gomes, 2007).

Para isso, a elaboração da contabilidade de gestão pode fazer-se através do uso de inúmeras técnicas, que a literatura distingue em técnicas tradicionais e técnicas contemporâneas (Ferreira 2002 in Gomes, 2007). Para este autor, a contabilidade de gestão pode ser vista como um agrupamento de técnicas.

No que concerne às técnicas, a sua distinção faz-se porque, tal como referido anteriormente, a contabilidade evoluiu ao longo dos tempos, o que levou a que essas técnicas também fossem evoluindo, resultando em mais e melhores técnicas. Assim sendo, as técnicas tradicionais mais utilizadas na avaliação e controlo de gestão são:

- Ponto crítico das vendas
- Planeamento estratégico
- Orçamento
- Análise de desvio dos orçamentos
- Técnicas de custeio dos produtos
- Análise da rendibilidade dos produtos
- Painel de indicadores (*tableau de bord*)
- Rendibilidade do ativo (*return on investment*)

Por outro lado, as técnicas contemporâneas mais utilizadas são:

- Quadro de comando integral (*balanced scorecard*)
- Orçamento baseado nas atividades
- Custeio baseado nas atividades (*activity based cost*)
- Custo alvo
- Análise da rendibilidade dos clientes
- *Economic value added*
- Custeio do ciclo de vida do produto
- *Benchmarking*
- *Backflush costing*
- Teoria das restrições
- *Kaizen costing*

Relativamente ao surgimento de todas estas técnicas, elas foram surgindo à medida que a contabilidade de gestão foi evoluindo.



No primeiro estágio da evolução da contabilidade de gestão, as técnicas que surgiram eram muito incipientes, o que fez com que não fossem muito utilizadas e aproveitadas pelos gestores no que refere às informações que transmitiam.

Por conseguinte, no segundo estágio, surgiram novas técnicas na Escola Científica de Gestão. Essas técnicas foram denominadas por sistemas de custeio e ainda hoje são utilizadas, apesar de muitos autores considerarem as técnicas tradicionais um pouco ultrapassadas.

No terceiro estágio são corrigidas algumas imperfeições nas técnicas surgidas no estágio anterior, surgindo para o efeito novas técnicas. Uma das principais técnicas surgidas neste estágio foi o sistema de custeio ABC e o BSC. Segundo Johnson e Kaplan (1987), a nova era da informação que se iniciou na década de 90 veio tornar todas as técnicas surgidas até então ultrapassadas devido à sua capacidade das novas técnicas implementar os custos com base em chaves de repartição (caso do ABC) ou por valorizar ativos intangíveis e medidas não financeiras (caso do BSC).

Por fim, no último estágio, verifica-se a criação de um sistema que passe a integrar diferentes ramos de informação, tais como: controlo orçamental, sistemas financeiros entre outros (Kaplan, 1990 in Nunes, 2009). Nestes novos modelos foi dada maior ênfase aos orçamentos e às previsões.

De um modo geral, pode-se dizer que os sistemas de custeio tradicionais, os primeiros a surgir, foram criados de forma a valorizar as existências e a elaborar os relatórios financeiros, não satisfazendo medidas sobre controlo operacional e apuramento de custos dos produtos (Kaplan, 1988 in Nunes, 2009). É de salientar que com estes tipos de custeio as necessidades dos gestores na tomada de decisão não são satisfeitas devido então à distorção existente no apuramento dos custos.

Por outro lado, as técnicas contemporâneas são ainda pouco utilizadas em diversos países, embora esteja comprovada uma expansão destas técnicas. Ou seja, a escolha das técnicas varia consoante o país e nível de desenvolvimento deste. Em Portugal, verifica-se ainda uma predominância das técnicas tradicionais face às contemporâneas (Alves, 2003). Destaca-se a demonstração de resultados, o orçamento, a determinação de resultados esperados e o quadro de indicadores financeiros. Ferreira (2002 in Gomes, 2007) afirma que as empresas portuguesas utilizam técnicas tradicionais nos sistemas de custeio e controlo de gestão. Contudo, segundo a autora acima citada, a utilização de

técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão está ligado a três finalidades: a tomada de decisão, o planeamento e o controlo, sendo esta última a principal finalidade.

O controlo interno começa então a ser estudado mais intensamente no início da década de 80 (Chenhall, 2003), com a finalidade de fornecer uma informação mais útil e adequada às necessidades da gestão que começaram a surgir (Nunes, 2009). O conceito de controlo de gestão é um conceito lato, pelo que abrange práticas em diversas áreas - na orçamental, na financeira, nos recursos humanos, na produção e/ou serviços e no controlo de qualidade (Nunes, 2009). Com o passar dos anos, o controlo evoluiu à medida que as necessidades também evoluíram, o que fez com que passasse a incluir, para além de medidas financeiras, medidas não financeiras e preocupações ambientais.

Segundo Rezende e Favero (2004), controlo de gestão pode ser definido como “o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados de forma a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma fiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a execução dos objetivos fixados” para o negócio. Assim, o controlo interno tem como finalidades promover a eficiência; fornecer à contabilidade dados concretos para uma escrituração exata dos factos ocorridos, conseguindo a confiança e integridade da informação; cumprir as políticas, planos e procedimentos; promover a proteção do ativo, entre outros.

Em suma, o controlo interno não só abrange aspetos contabilísticos e financeiros, como também os operacionais dentro de uma empresa, ou seja, visa o controlo da organização a todos os níveis (Rezende & Favero, 2004). No entanto, tendo em conta que o foco principal deste estudo é o Setor Hoteleiro, é pertinente abordar as temáticas no contexto deste Setor.

#### 1.4 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR HOTELEIRO

Tal como referido anteriormente, a contabilidade de gestão evoluiu gradualmente ao longo das últimas décadas, no Setor Industrial. Contudo, uma vez que o foco do nosso estudo é o Setor Hoteleiro, é de extrema importância descrever a evolução decorrida neste Setor. Assim, iremos apresentar resumidamente a evolução da contabilidade de gestão neste Setor, tendo em conta todos os conceitos que o definem, o modo como

estes evoluíram e alcançaram a definição que conhecemos atualmente e a importância que tiveram neste Setor.

Desde logo é importante apresentar o conceito de hotel que, segundo o INE (2011b), é um “estabelecimento hoteleiro que ocupa um edifício ou apenas parte independente dele, constituindo as suas instalações um todo homogéneo, com pisos completos e contíguos, acesso próprio e directo para uso exclusivo dos seus utentes, a quem são prestados serviços de alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimentos de refeições, mediante pagamento. Estes estabelecimentos possuem, no mínimo, 10 unidades de alojamento.”. Como forma de distinção, estes são classificados de acordo com uma escala de 1 a 5 estrelas, tendo em conta o nível de conforto e o nível de serviços que disponibilizam aos seus clientes. A classificação de 5 estrelas iguala à melhor categoria de hotel, que é o caso do hotel onde será aplicado o nosso estudo.

O conceito de hotel é um conceito que se manteve estável ao longo dos anos, o que não foi o caso do conceito turista. Naturalmente, o turismo como ciência social que é, sofreu alterações contínuas ao longo dos tempos, o que se refletiu na própria definição de turista (Nunes, 2009). Inicialmente, turista era aquele que viajava por prazer, para satisfazer as suas curiosidades acerca de outros países e culturas, e eram essencialmente pessoas de famílias ricas/ nobres. Um facto comprovante disto é que por quase toda a Europa, só as pessoas cultas e importantes realizavam estadias de longa duração no início da segunda metade do século XVII. Aliás, foi através destas viagens que diplomatas, estudantes ingleses e membros de famílias ricas criaram a *Grand Tour* (nome que se dava à viagem realizada por estes e que durava cerca de 3 anos). Esta viagem foi se popularizando, pelo que no século XVIII cada vez mais pessoas faziam este tipo de viagens, que começaram a fazer parte da educação de jovens ingleses, a merecer o interesse dos intelectuais, entre outros. Assim, foi este movimento dos Ingleses por toda a Europa que influenciou o desenvolvimento dos transportes, da hotelaria e da restauração (Cunha, 2006).

Os desenvolvimentos contínuos do século XIX, como o progresso da ciência, a revolução industrial, o desenvolvimento dos transportes (particularmente o comboio), entre outros, que teve uma influência direta no Setor Hoteleiro, pelo que foi por volta da década de 30 que surgiram os primeiros hotéis na Suíça. A hotelaria acabara de ser

impulsionada graças às viagens dos ingleses. Com os desenvolvimentos em continuidade, o turismo começou a ser visto como uma atividade organizada, alcançando em 1883 a denominação de “Indústria do Turismo”, o que fez com que conseguisse passar a ser visto como uma atividade económica (Cunha, 2006). Neste final de século, a importância do turista passou a ser o destino turístico, a sua principal motivação da viagem passou a ser chegar a determinado destino, explorá-lo e não mais o transporte. Aliás, essa é a motivação presente nos dias de hoje (Nunes, 2009). Motivação muito mais diversificada, uma vez que se viaja pelos mais diversos motivos, isto é, por lazer, por motivos de saúde, religiosos ou profissionais (Cunha, 2006). Assim, tal como refere o mesmo autor, “turista” “refere-se às pessoas que se deslocam para fora da sua residência habitual”.

Em suma, foram todas estas transformações a nível tecnológico, industrial, económico e social, que fizeram com que o Setor Hoteleiro se desenvolvesse, verificando-se no século XX uma expansão deste Setor, não só em Portugal, mas em todo o mundo. Segundo Cunha (2010), a partir da segunda metade deste século, devido às fortes mudanças, as pessoas passaram a ter direito ao repouso, ao lazer e às férias, o que incrementou o turismo. Contudo, em Portugal, o turismo só ganhou mais significado a partir da década de 60 do século passado, época em que começou a surgir visitantes em grande número. Esse número veio multiplicando ao longo dos anos, pelo que se verificou um crescimento exponencial do número de visitantes a entrar no nosso país.

Todos estes factos comprovam a passagem da atividade económica insignificante para uma atividade económica de extrema importância para a economia de qualquer país. O mesmo é referido pelo Professor Aníbal Cavaco Silva no prefácio do livro de Cunha (2006) que salienta que “o turismo é, em Portugal, e em vários outros países, um dos mais relevantes sectores da atividade económica”. Para Lamelas (2008), apesar de ser uma atividade que emergiu essencialmente já perto dos finais do século passado, esta está perto de se tornar a maior indústria mundial.

Aliado ao desenvolvimento do turismo encontra-se o desenvolvimento do Setor Hoteleiro, pelo que à medida que o turismo se foi desenvolvendo, mais se desenvolveu também este Setor. Segundo Lamelas (2008), apesar de a hotelaria ser uma atividade empresarial com características muito próprias e complexas, esta encontra-se em expansão, tal como o turismo, pois é um dos seus principais pilares.

De acordo com o referido anteriormente, em 1830 surgem os primeiros hotéis na Suíça (Cunha, 2006). Após o surgimento destas unidades hoteleiras neste país, muitas outras foram surgindo em outros países por toda a Europa e EUA. Relativamente a Portugal, foi durante o século XX que a costa marítima, principalmente, foi povoada pela imensa oferta hoteleira que o país apresenta atualmente (Nunes, 2009).

Dentro do Setor Hoteleiro deram-se grandes mudanças ao longo destes anos. Inicialmente, a hotelaria preocupava-se em praticar preços baixos, mas com as crises que se deram nos anos finais do século XX, o Setor percebeu que não eram os preços baixos que iriam conseguir ultrapassar os momentos difíceis, mas sim a qualidade e o conforto oferecidos. Era a diferenciação na oferta que iria levar a que se ultrapassassem os momentos de crise. A escolha do hotel recaía agora sobre a qualidade oferecida e a sua vasta gama de serviços. Os clientes passaram a ser cada vez mais exigentes e os hotéis tinham de satisfazer as suas necessidades, tinham que se diferenciar pela qualidade e diversidade de serviços prestados (Nunes, 2009). Ora, com tanta diversidade de serviços prestados, as necessidades de contabilizar esses serviços foi também crescendo e exigindo melhorias nas práticas de contabilização e nos modos como eram feitos os controlos de gestão.

No que concerne à contabilidade, a Indústria Hoteleira foi das primeiras a desenvolver um plano uniforme de contabilidade. Foi a *Hotel Association of New York City*, fundada em 1878, que com o objetivo de estabelecer um sistema de contabilidade uniforme para os hotéis seus membros, que publicou pela primeira vez um sistema de contabilidade - o *Uniform System of Accounts for Hotels (USAH)*, em 1926. Este sistema, surgido nos EUA, não demorou muitos anos a ser adotado por outra associação, isto porque a Associação de Hotéis dos EUA e do Canadá foram as seguintes a adotar este sistema. Este sistema resultou dos primeiros esforços organizados para que houvesse uma orientação cuidada para a preparação e divulgação da contabilidade dentro desta indústria (Faria, 2007).

Tal como referido anteriormente, ao longo dos anos, várias foram as mudanças que se sucederam neste Setor, pelo que estas mudanças também se refletiram no USAH e originaram novas edições. Foi em 1996, setenta anos mais tarde do aparecimento deste sistema, que este sofreu uma das maiores alterações. Neste ano, em que o USAH já contava com a 8ª edição, funde-se a outro sistema, o *Uniform System of Accounts and*

*Expense Dictionary for Smal Hotels, Motels and Motor Hotels*, que ia na sua 4ª edição. A fusão destes dois sistemas originou o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), que contou como sendo a 9ª edição do sistema de contabilidade aplicado ao Setor Hoteleiro e que resultou da cooperação entre *Hotel Association of New York City*, *American Hotel & Lodging Association* e *Hospitality Financial and Technology Professionals*. Em 2006 contou com uma nova publicação que se mantém até aos dias de hoje (Faria, 2007).

O USALI tem vindo a aplicar-se em inúmeros países, mesmo a sua aplicação não sendo obrigatória, por ser um excelente sistema uniforme de contabilidade analítica e por permitir obter indicadores *standard* que posteriormente permitem a comparação com indicadores médios da concorrência (Lamelas, 2004 in Lamelas, 2011). É um sistema amplamente utilizado e reconhecido pela hotelaria a nível internacional, mas só a partir da década de oitenta é que autores portugueses lhe fazem qualquer referência, surgindo as primeiras tentativas de adaptação do USALI ao POC da hotelaria portuguesa (Faria, 2007).

Posteriormente, no que diz respeito a Portugal, e após a introdução do USALI, de acordo com Lamelas (2011), são vários os hotéis que recentemente admitem utilizarem contabilidade analítica de gestão e que esta é adaptada do USALI, confirmando algumas das características apresentadas anteriormente pelo mesmo autor. Faria (2007) comprova essa utilização com base num estudo realizado pela AHP, onde verificaram junto de responsáveis financeiros de 220 unidades hoteleiras, que integravam grupos de 4 ou mais unidades hoteleiras, se utilizavam o USALI. Deste estudo a AHP apresentou a seguinte tabela, onde constam as percentagens de utilização do USALI por regiões e por categoria de hotel. Através da tabela podemos constatar que existe alguma utilização do USALI, tal como afirmado por Lamelas (2011).

Tabela 1: Utilização do USALI em Portugal

Utilização do USALI em Portugal	Categoria do Hotel		
	***	****	*****
Açores	5%	11%	0%
Madeira	0%	18%	33%
Porto	25%	37%	14%
Norte de Portugal	11%	6%	0%
Grande Lisboa	6%	8%	0%
Beiras	5%	23%	0%
Oeste	14%	0%	100%
Lisboa – cidade	31%	47%	46%
Estoril e Sintra	0%	36%	0%
Algarve	4%	32%	33%
Alentejo	0%	0%	100%

Fonte: Adaptado de Faria (2007)

Porém, uma vez que uma parte significativa dos hotéis em Portugal pertence a independentes ou familiares, o uso de contabilidade de gestão por estes é muito menor. Assim, Lamelas (2011) salienta que os grupos hoteleiros são os que mais utilizam contabilidade de gestão ao contrário dos outros hotéis e que esta utilização varia, então, de acordo com a categoria do hotel e a sua dimensão, isto é, quanto maior o hotel e a sua categoria, maior a utilização do USALI.

Em suma, o desenvolvimento ocorrido quer no turismo quer no Setor Hoteleiro, permitiu-nos perceber como a contabilidade de gestão evoluiu ao longo dos anos. No

entanto, para melhor compreender a contabilidade de gestão e de que modo esta é utilizada, é importante compreender as práticas de custeio e o controlo de gestão nas unidades hoteleiras. Por isso, seguidamente apresentar-se-á as práticas de custeio e controlo de gestão no Setor Hoteleiro.

### 1.5 PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLO DE GESTÃO NO SETOR HOTELEIRO

Tal como referido anteriormente, Collier e Gregory (1995) defendem que os hotéis proporcionam um contexto bastante interessante para se estudar práticas de custeio e controlo de gestão devido às suas inúmeras particularidades capazes de influenciar os sistemas de contabilidade de gestão aplicados, porque o Setor Hoteleiro oferece três serviços em simultâneo (alojamento, comida e bebidas), que origina uma grande dificuldade no sentido em que é necessário um único sistema de informação para o negócio, combinando, portanto, essas três distintas atividades, tal como referiu Makrigiannakis e Soteriades (2007).

No que respeita ao controlo de gestão, de acordo com Chenhall (2003), este começou a ser estudado no início da década de 80, com o objetivo de fornecer informação útil e adequada de modo a satisfazer as necessidades da gestão.

Tendo em conta que com a evolução das necessidades o controlo de gestão também evoluiu, contendo atualmente medidas não financeiras e preocupações ambientais (Ittner & Larcker, 1998), neste Setor, essas medidas não financeiras revelaram-se extremamente importantes devido à prestação de serviços ser muito dependente do bom desempenho do capital intelectual (Nunes, 2009). Por este motivo, taxas de ocupação entre outras medidas são importantes focos de interesse para o Setor (Collier & Gregory, 1995; Nunes, 2009).

O desenvolvimento de novas tecnologias segundo Chenhall (2003) também contribuiu para uniformizar e automatizar os processos de controlo de gestão, originando um aumento da confiança e da credibilidade nos sistemas, o que contribuiu para uma maior utilização dos mesmos.

De certa forma, todas as características tão próprias e complexas deste Setor contribuíram para o desenvolvimento do controlo da gestão, pelo que se trata de uma



atividade muito arriscada e exigente, o que leva a que mais sistemas de controlo sejam necessários para ajudar a reduzir esses riscos e incertezas.

Contudo, não se deve comparar o Setor Hoteleiro ao Setor Industrial. Isto porque os hotéis possuem um vasto conjunto de particularidades capazes de influenciar os sistemas de controlo, como a diversidade e dissemelhança de clientes e seus desejos que originam uma grande multiplicidade de serviços, o que resulta numa grande incerteza e dificuldade, não permitindo padronizar assim um serviço, ao contrário do que acontece numa grande parte da Indústria, onde é fácil padronizar-se os processos (Mia & Patiar, 2001). Por outro lado, enquanto no Setor Industrial se utiliza tecnologia para atingir produção com qualidade, neste Setor essa responsabilidade cabe aos recursos humanos, uma vez que são estes que estão em contacto direto com os clientes e são os responsáveis por prestar o melhor serviço possível, para que se evite qualquer tipo de falha que possa desagradar um cliente (Mia & Patiar, 2001).

Tal como acima referido, as principais características do Setor Hoteleiro, sazonalidade e o produto, são também uma justificação para a incomparabilidade entre os Setores. Primeiro de tudo, a hotelaria enfrenta o problema da sazonalidade que incrementa o grau de incerteza e risco enquanto negócio e, segundo, o produto que oferece não pode ser armazenado, não é possível constituir qualquer *stock* pois um quarto que não é vendido hoje não pode ser guardado para amanhã. Além disso, não se pode testar a qualidade de um serviço prestado porque isso implicaria utilizar o serviço e tal não é possível, o que torna o produto intangível. Na verdade, qualquer produto ou serviço prestado a um cliente é apenas produzido, entregue e consumido no momento do seu pedido. Ora, isto é o oposto do Setor Industrial, onde os produtos são armazenados de forma a constituir *stock*, são testados quanto à sua qualidade e não são facilmente expostos a problemas de sazonalidade (Mia & Patiar, 2001). Além das razões referidas anteriormente por Mia e Patiar (2001), Collier e Gregory (1995) salienta também o facto de neste Setor ser necessário um investimento demasiado elevado e o seu retorno ser lento, o que reduz o interesse dos investidores.

Por conseguinte, Harris (2006 in Faria *et al.*, 2012) refere que a informação fornecida pela contabilidade de gestão só poderá acrescentar valor se estiver relacionada com o produto ou negócio. Mas o que acontece no Setor Hoteleiro é que embora seja considerado como um negócio, este desenvolve outros produtos complementares, ou

seja, num mesmo espaço são desenvolvidas três atividades: alojamento, bebidas e comida. Tendo em conta as diferentes funções destas três atividades, elaborar um único sistema de informação para o negócio representa um grande desafio como refere Makrigiannakis e Soteriades (2007).

Em suma, toda uma série de características podem significar implicações nos sistemas de custeio e controlo, mas como cada vez mais se opera em mercados competitivos e complexos, responder às necessidades dos seus clientes antecipadamente obriga a que mais e melhores sistemas de contabilidade e controlo sejam empregues para uma tomada de decisão eficiente e eficaz (Atkinson & Brown, 2001; Mia & Patiar, 2001). Como tal, é fundamental perceber como tem sido a aplicação das práticas de custeio e controlo de gestão no Setor Hoteleiro e, portanto, serão apresentados na próxima subsecção alguns dos estudos sobre esta temática. No entanto, esses estudos têm uma vertente em comum, ambos são sobre países recetores de turismo, o que restringe o número de estudos apresentados. Esta opção justifica-se unicamente pelo facto de Portugal ser um país recetor de turismo e por ser nele a aplicação do nosso estudo de caso.

## 1.6 ESTUDOS SOBRE SETOR HOTELEIRO

Desde logo se reconhece que o interesse sobre a contabilidade de gestão no Setor Hoteleiro é recente (Faria et al., 2012). Todavia, já várias publicações de estudos internacionais foram feitas, embora consistam principalmente em estudos sobre os países emissores de turismo, como afirmou Makrigiannakis e Soteriades (2007). Sobre os países recetores de turismo surgiram apenas mais recentemente estudos, entre os quais os de Makrigiannakis e Soteriades (2007) e Pavlatos & Paggios (2007, 2009a, 2009b) sobre a Grécia, e os de Cruz (2007); Nunes (2009); Lima Santos, Gomes, & Arroiteia (2010) e Faria et al. (2012) sobre Portugal. De modo a incrementar os conhecimentos sobre este Setor e as práticas de contabilidade aplicadas dentro deste, seguidamente iremos fazer uma apresentação sucinta de alguns destes estudos, dando ênfase às principais conclusões referidas pelos autores em cada estudo. Não obstante, iremos salientar os principais pontos onde os estudos coincidem e/ou divergem entre si.

Nos estudos realizados para os países recetores de turismo, nomeadamente a Grécia, Makrigiannakis & Soteriades (2007) realizam um estudo com o objetivo de investigar as aplicações e práticas de contabilidade de gestão em hotéis gregos, utilizando para tal uma amostra de 26 hotéis independentes e 22 hotéis pertencentes a cadeias hoteleiras.

Através do uso do questionário, os autores concluíram que fazem uso de técnicas como orçamentos e avaliação de desempenho para apoiar o processo de tomada de decisão e que se aplica o custeio por absorção. Relativamente aos orçamentos, constatou-se que são a técnica mais utilizada e, por isso, acaba por ser considerada como uma das mais valiosas ferramentas de controlo desta Indústria. No entanto, os autores salientam que os hotéis fazem um uso bastante extenso da informação sobre os custos para fixarem os preços. Quanto à análise da contabilidade de gestão, esta focaliza-se nos departamentos operacionais e não em produtos ou clientes.

Pavlatos & Paggios (2007) realizaram um estudo com o objetivo de fornecer informação sobre as práticas na área da contabilidade de gestão dentro da Indústria Hoteleira Grega. Neste sentido, os autores implementaram o estudo num total de 85 unidades hoteleiras através de um questionário. Com base nesse estudo, os autores referem que o USALI era apenas adotado por uma minoria dos principais hotéis, sendo que os que utilizam o sistema dentro dessa minoria são membros de cadeias multinacionais, concluindo que a utilização do USALI está relacionada com o tipo de gestão. Salientam ainda a elevada proporção de custos fixos e de custos indiretos. Relativamente aos sistemas de custeio, verifica-se ainda que a maioria dos hotéis utilizam sistemas de custeio tradicionais, pelo que 23,5% utilizam o ABC e 76,6% utiliza o custeio por absorção, o que vai de encontro ao referido no estudo anteriormente apresentado.

Posteriormente, num outro estudo elaborado para a mesma amostra, Pavlatos e Paggios (2009a) investigam o nível de adoção e os benefícios derivados das práticas de contabilidade de gestão tradicionais e contemporâneas. Deste estudo os autores concluem que as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas são os orçamentos, os indicadores de rendibilidade, a análise da rendibilidade dos produtos e dos clientes, o custeio por absorção e medidas não financeiras de avaliação de desempenho, o que permite afirmar que as técnicas tradicionais continuam a ser muito utilizadas.

Ainda no mesmo ano, os autores realizam um novo estudo, mas para uma amostra de 100 hotéis. Pavlatos e Paggios (2009b) analisaram a relação entre a funcionalidade do sistema de custos e fatores contingentes na Indústria da Hospitalidade. Dessa análise concluíram que a maioria dos hotéis (76%) adota sistemas de custeio pouco funcionais, isto porque não classificam os custos baseados no comportamento, não calculam os desvios entre o que foi orçamentado e o real e não fornecem informações detalhadas dos custos detalhados por objeto de custo. Assim, a informação sobre os custos não é caracterizada por um alto grau de exatidão e ainda é relatada numa base anual. Estes sistemas de custos fornecem informação útil para a preparação das demonstrações financeiras, não fornecendo informações para a tomada de decisão, para elaboração de orçamentos, controlo e avaliação de desempenho. Os autores evidenciaram que a funcionalidade do sistema de custos está associada com a estratégia de baixo custo e o grau de utilização da informação sobre os custos para planejar, controlar e tomar decisões.

Relativamente a Portugal, Cruz (2007) elaborou um estudo com o objetivo de explorar as “velhas” e “novas” técnicas de avaliação de desempenho, numa *joint venture* (JV), criada por 2 sócios. Esta JV é uma empresa criada para operar e gerir hotéis em Portugal com a marca de uma cadeia internacional, que se encontra expandida por todo o mundo, tornando-se uma das principais empresas de hotelaria do mundo.

Com base no estudo, a autora descobriu que as atividades de controlo e avaliação de desempenho baseiam-se na comparação de resultados “orçamentados e reais” e “ano a ano”, pelo que o orçamento mostrou-se, então, como sendo uma valiosa ferramenta de controlo. Por outro lado, verificou-se que não se utiliza análise da rendibilidade de clientes nem de segmentos de mercado, nem o BSC. Em vez disso, avalia a rendibilidade dos seus segmentos de mercado em cada segmento. O estudo revelou ainda que a informação que serve de base ao controlo orçamental é preparada com base no plano de contas de relato financeiro e que este segue as orientações do USALI.

Nunes (2009) também foi autor de um estudo neste Setor. No seu estudo, o autor analisa a questão da mudança nos sistemas de controlo de gestão nos hotéis portugueses de 5 estrelas, estudando um total de 45 hotéis. Neste estudo constatou-se que a maioria dos hotéis sofreu alterações ao nível do controlo de gestão na última década, o que significa que acompanham a evolução dos sistemas de controlo de gestão.

Em relação às técnicas de controlo de gestão adotadas, a totalidade dos hotéis, daqueles que admitiram terem sofrido alterações (n=34), revelou adotar contabilidade de gestão estratégica e medidas de qualidade, e uma grande parte admitiu adotar outras técnicas, nomeadamente o BSC (85%), ABC (47%) e medidas de desempenho não financeiras (47%). Tendo em conta que das técnicas referidas, a percentagem de adoção é elevada, o autor concluiu que há homogeneidade nas técnicas de controlo de gestão utilizadas na hotelaria portuguesa de 5 estrelas.

Por conseguinte, no seu estudo, Lima Santos *et al.* (2010) analisou as práticas de contabilidade e controlo de gestão em 35 hotéis, com características bastantes distintas, pelo que o volume de negócio varia entre os 16 000 € e os 60 000 000 €. Neste estudo, os autores começaram por concluir que a maioria dos hotéis possui contabilidade de gestão, mais propriamente 30 dos 35 hotéis inquiridos. Dos que não possuem contabilidade de gestão, os autores apuraram que nenhum deles pertence a alguma cadeia de hotéis, nem nacional, nem internacional. No total da amostra constatou-se ainda que só 15 utilizam o USALI. Uma pequena minoria que levou os autores a concluir que o USALI não abrange a maioria das unidades hoteleiras a nível nacional.

Relativamente à contabilidade de gestão, esta é utilizada essencialmente para auxiliar a tomada de decisão (65,7%), elaborar orçamentos (60%) e para sistemas de informação de controlo de gestão (57,1%). Quanto às técnicas de contabilidade consideradas tradicionais, observou-se que as mais utilizadas são os orçamentos (76,7%) e a análise de desvio (66,7%). Por outro lado, as técnicas contemporâneas não se revelam muito utilizadas, pelo que só a técnica orçamento baseado nas atividades e custeio baseado nas atividades apresentam melhores resultados, isto é, 60% e 46,7%, respetivamente. Tal mostra que estas técnicas são ainda muito pouco utilizadas na hotelaria portuguesa.

Os autores constataram ainda que a competitividade é um fator determinante na utilização das técnicas, pelo que empresas que utilizam mais técnicas tradicionais são as que possuem maior competição no Setor. Verificam-se também que esta utilização é positivamente influenciada pela existência de uma empresa mãe e pela dimensão, salientando que as empresas que utilizam contabilidade de gestão e o USALI, em termos médios, um maior volume de vendas.

Por fim, o mais recente estudo elaborado no Setor Hoteleiro, de Faria *et al.* (2012), visa caracterizar as práticas de custeio e controlo de gestão nas unidades hoteleiras de 4 e 5

estrelas do Algarve e medir o grau de adoção do USALI. O estudo contou com a participação de 66 unidades hoteleiras, das quais 54 são de 4 estrelas e 12 são de 5 estrelas, tratando-se maioritariamente de hotéis (46 em 66 são hotéis), as restantes unidades são hotéis-apartamentos.

No que concerne à utilização do USALI, as cadeias internacionais são as que registam maior taxa de utilização, o que vai de encontro ao apresentado do estudo anterior. Em termos gerais, a taxa de utilização do USALI é de 50%, superior à taxa reportada nos estudos de Pavlatos e Paggios (2007) e Lima Santos *et al.* (2010). Ainda relativamente à taxa de utilização do USALI, neste estudo constatou-se que os independentes têm não só uma elevada taxa de utilização (52,4%), mas também que esta é superior à taxa de utilização por parte das subsidiárias a cadeias nacionais (44,4%). Este facto vem contrariar conclusões de outros estudos, nomeadamente, os estudos de Pavlatos e Paggios (2007) e Lima Santos *et al.* (2010), que sugerem que as cadeias tendem a impor esta adoção e que existem diferenças significativas entre a utilização do USALI e o tipo de gestão.

No que respeita à informação sobre os custos, verifica-se que esta informação é utilizada, principalmente, para a redução de custos e orçamentos, sendo pouco utilizada para a análise de rendibilidade de clientes, *benchmarking* e *design* de novos produtos. Todas as unidades pertencentes a cadeias confirmaram que a estrutura organizacional da unidade coincide com os centros/departamentos em que está estruturada a contabilidade de gestão.

Relativamente aos sistemas de custeio, 90,9% utilizam o custeio direto como preconizado pelo USALI. As restantes unidades aplicam o custeio total (7,6%) ou o custeio variável (1,5%). Nos estudos incidentes sobre a Grécia observou-se que o custeio mais aplicado era o custeio por absorção, o que difere, segundo os vários estudos elaborados, do custeio adotado em Portugal. Verificou-se também que quase todas as unidades hoteleiras aplicam os orçamentos, visto apenas 4 não aplicar. Esses orçamentos são elaborados numa base anual, embora sejam subdivididos pelos 12 meses do ano. Relativamente a técnicas contemporâneas, não há evidência da adoção do ABC, o BSC só 12,1% o adota e o *Tableau de Bord* apenas 4,5%, e tendo em conta que a análise de rendibilidade de clientes quase não é usada, os autores concluíram que a adoção das técnicas contemporâneas é reduzida ou quase nula. Relativamente a estas

técnicas, e principalmente ao ABC, facilmente se percebe que as taxas de adoção verificadas são inferiores às reportadas nos estudos anteriores.

## 1.7 UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO PARA A TOMADA DE DECISÃO

Até agora foram abordadas as práticas de contabilidade de gestão, a informação que esta contabilidade produz, mas um ponto muito importante nesta temática é a utilização que é dada a essa informação. É certo que até ao momento se falou que a evolução na contabilidade de gestão se deu devido às necessidades da gestão, referindo-se a importância da contabilidade como sendo o veículo transmissor da informação para o utilizador interno (Alves, 2003), em que esses utilizadores são, principalmente, os gestores (Gomes, 2007). Portanto, resta-nos compreender como é utilizada essa informação no processo de tomada de decisão pelo gestor, uma vez que já foi comprovada que estes têm conhecimento dessa informação e que a utilizam, afinal ela é produzida em muito por causa deles.

Tal como refere Alves (2007), os estudos sobre a utilização da informação contabilística não são muito abundantes. Mas foi a partir da década de 60, época em que se começou a sentir a evolução da contabilidade de gestão, que se deu uma forte mudança no tratamento da informação. A informação passou a ser considerada como instrumento necessário para os gestores exercerem o seu papel e para o processo de tomada de decisão (Serrasqueiro & Nunes, 2004).

Nesse sentido, Alves (2007) apresenta num estudo seu os dois principais tipos de tomada de decisão pelos gestores de modo a perceber se a informação contabilística era utilizada na tomada de decisão e, se sim, de que modo.

Primeiramente, a autora investigou a utilização da informação contabilística em decisões estratégicas, tendo concluído que maioritariamente as decisões são tomadas tendo por base a informação contabilística, sendo esta muitas vezes solicitada propositadamente para o processo de tomada de decisão e considerada como tendo sido fundamental, ou pelo menos importante. Do mesmo modo, investigou a questão relativamente a decisões de rotina, ou seja, decisões no dia-a-dia. Para este tipo de decisões, constatou que a informação contabilística continua a ser bastante utilizada, embora não seja preciso solicitar tantas vezes a informação porque neste tipo de

decisões é mais comum haver informação disponível regularmente. Contudo, essa informação continua a ser considerada como importante, e nos casos em que é solicitada de propósito chega mesmo a ser considerada como um fator decisivo na decisão.

Assim, neste estudo a autora concluiu que a informação contabilística é utilizada na maioria das decisões dos utilizadores internos e que quando não há informação disponibilizada, a mesma é solicitada de acordo com as necessidades existentes, sendo quase sempre classificada como importante ou decisiva, o que vai de encontro ao referido por Serrasqueiro e Nunes (2004) que também salientam que empresários/gestores consideram, maioritariamente, a informação contabilística como sendo bastante importante na tomada de decisão. Assim, realça-se a importância da informação e a importância que esta pode ter no processo de tomada de decisão.

## 1.8 CONCLUSÃO

Após a breve revisão bibliográfica apresentada anteriormente, podemos constatar que a contabilidade de gestão é uma importante fonte de informação para os gestores, fonte essa que ao longo dos últimos anos veio ganhar força com as mudanças sucedidas no meio ambiente (Gomes, 2007). Foi ao longo da segunda metade do século XX que se deram essas principais mudanças e que, no final, resultaram numa nova visão sobre a contabilidade e controlo de gestão. Em suma, a contabilidade é hoje em dia considerada como parte importante no processo de gestão, pois fornece a informação para controlar as atividades da empresa (Alves, 2007).

Contudo, apesar do interesse existente por parte dos investigadores em estudar contabilidade de gestão, o alvo preferencial destes sempre foi o Setor Industrial (Nunes, 2009; Pellinen, 2003; Sharma, 2002). Entretanto, mais perto do final do século XX, o interesse no estudo de contabilidade de gestão nos hotéis foi crescendo um pouco e isso levou a várias publicações, embora a investigação na área ainda seja um pouco escassa (Faria et al., 2012).

Relativamente aos estudos desenvolvidos sobre a contabilidade e controlo de gestão no Setor Hoteleiro, algumas medidas que passaram a fazer parte do controlo de gestão, como medidas não financeiras, passaram a ser mais compreendidas, isto porque neste



Setor se revelaram extremamente importantes devido às características muito próprias que o caracterizam (Nunes, 2009).

No que respeita aos estudos existentes na área, a evidência empírica demonstrou que a informação sobre os custos é utilizada maioritariamente para a redução de custos e para orçamentação, assim como constatou que a maioria dos hotéis utiliza sistemas de custeio tradicionais, em vez dos sistemas de custeio contemporâneos (Faria et al., 2012). Também se constatou que a contabilidade se focaliza por departamentos (Faria et al., 2012) e que se verifica alguma adoção do USALI (Cruz, 2007; Faria et al., 2012; Lima Santos et al., 2010; Pavlatos & Paggios, 2007).

Relativamente à informação produzida por toda a contabilidade constatou-se que esta é de extrema importância no processo de tomada de decisão, pelo que quando não está disponível é muitas vezes solicitada para apoiar as decisões.

## **2. ABORDAGEM METODOLÓGICA E ESTRATÉGIA DE INVESTIGAÇÃO**

### **2.1 INTRODUÇÃO**

O presente estudo visa dar resposta às questões de investigação orientadoras do nosso estudo “quais as práticas de custeio e controlo de gestão utilizadas no Setor Hoteleiro?” e “os gestores hoteleiros conhecem e utilizam a informação que a contabilidade de gestão fornece para a tomada de decisão?”, baseando-se para tal na aplicação de um estudo de caso único, enquadrando-se num estudo de âmbito qualitativo.

### **2.2 ABORDAGEM METODOLÓGICA**

De forma a enquadrar o estudo foram consultados artigos científicos, revistas técnicas, livros, teses e dissertações, entre outras informações igualmente relevantes. Com esta consulta bibliográfica pretendeu-se identificar informações relativas aos sistemas de custeio e controlo de gestão, à evolução da contabilidade de gestão e à evolução desta no Setor Hoteleiro, bem como informações relativas ao papel que esta desempenha na tomada de decisão, isto é, entender se os gestores conhecem e se utilizam a informação produzida pela contabilidade de gestão.

A investigação em contabilidade de gestão não apresenta nenhuma forma específica, pois não existe uma melhor forma de investigação nesta área. Como tal, este tipo de investigação pode-se fazer adotando-se qualquer paradigma, quer seja ele o positivista, o interpretativo ou o crítico (Major, 2009). Neste sentido, e tendo em conta as questões de partida e os objetivos preconizados neste estudo, a estratégia de investigação adotada envolverá uma abordagem mista, isto é, uma abordagem interpretativa e uma abordagem positivista. A abordagem positivista tende a simplificar a forma como pessoas e organizações se refletem e se comportam e, portanto, para os investigadores positivistas a contabilidade é entendida como estática e como uma técnica que oferece soluções universais, sendo o papel do investigador estudar problemas para apresentar as suas resoluções. Por outro lado, os investigadores interpretativos procuram compreender o fenómeno que observam, embora não o criticando (Major & Vieira, 2009).

Por conseguinte, como em qualquer processo de investigação científica, o pesquisador não se deve restringir entre uma abordagem qualitativa ou quantitativa, isto é, não deve ter de escolher entre um método ou outro, mas sim escolher, de entre das duas abordagens, os métodos que melhor se adequem à sua pesquisa, tal como defende Hartmut Günther (2006).

Então, o estudo proposto implicará na parte empírica uma vertente em que a abordagem será essencialmente qualitativa, isto é, os objetivos específicos serão tratados recorrendo a uma abordagem qualitativa que se caracteriza pela realização de entrevistas exploratórias não estruturadas, por entrevistas confirmatórias e análise documental, ou seja, implicará observação e análise no estudo proposto. Este processo de observação e análise decorreu durante a realização do estágio maioritariamente.

## 2.3 MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO

Tendo em conta os objetivos anteriormente descritos, o estudo proposto é classificado como um estudo de caso, uma vez que se optou por estudar quais as práticas de custeio e controlo de gestão utilizadas numa organização e a identificação do conhecimento e utilização da informação que a contabilidade de gestão por parte dos gestores, no contexto empresarial do Meliá Braga Hotel & SPA, S.A.. Assim, pretende-se, perceber a informação na empresa no seu contexto real, que nos permite responder às questões orientadoras da investigação.

O recurso ao estudo de caso está amplamente reconhecido na literatura como sendo uma opção utilizada na investigação em contabilidade de Gestão (Hesford et al., 2007). Yin (2003) definindo estudo de caso como proporcionando uma investigação empírica que estuda, no seu ambiente real, o fenómeno, sendo que, não existem fronteiras evidentes entre o próprio fenómeno e o seu contexto e, por isso, recorrem-se a múltiplas fontes de evidência empírica. Por sua vez, Ponte (2006) caracteriza o estudo de caso como uma investigação que incide numa entidade bem definida, como um programa, visando o conhecimento profundo da mesma. Segundo este autor, o estudo de caso é uma investigação muito particularística, porque incide no estudo de uma entidade em particular, procurando descobrir o que há de mais essencial e característico nessa entidade, apoiando-se numa orientação teórica bem definida, seguindo uma perspetiva

interpretativa, pretendendo assim compreender o individual para proporcionar uma perspetiva global, tanto quanto possível. Por seu lado, Gil (2008) descreve o estudo de caso como sendo um estudo alagado de um ou poucos objetos, de forma a permitir alcançar bastantes conhecimentos acerca de uma mesma tarefa, o que vai de encontro ao referido por Ponte (2006).

Por conseguinte, os estudos que só investigam um único caso podem ser considerados como estudos de caso únicos, e uma vez que o nosso estudo trata-se de uma análise a única entidade – a empresa hoteleira acolhedora do estágio curricular, estamos, então, perante um estudo de caso único. No que respeita ao propósito da utilização do estudo de caso, este será descritivo, uma vez que visa descrever os sistemas, técnicas e procedimentos seguidos na prática.

## 2.4 CONCLUSÃO

O presente estudo possui uma abordagem qualitativa. Esta investigação qualitativa permite compreender, interpretar e explicar as práticas de contabilidade aplicadas num contexto organizacional, no qual essas práticas são desenvolvidas.

Por fim, uma vez que o estudo proposto será aplicado unicamente na empresa acolhedora do estágio, este é classificado como um estudo de caso único.



### **3. A PRESTAÇÃO DE CONTAS, PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLO DE GESTÃO NUMA UNIDADE HOTELEIRA**

#### **3.1 INTRODUÇÃO**

No presente capítulo apresenta-se e caracteriza-se a empresa Meliá Braga Hotel & SPA, S.A.. Esta tarefa é muito relevante, na medida em que permitira compreender o desenvolvimento do estágio, nomeadamente, a descrição das atividades realizadas no estágio e a apresentação dos resultados obtidos no estudo de caso. Esta apresentação e caracterização da empresa permitirão, adicionalmente, entender a missão, valores e objetivos da entidade, bem como, da sua capacidade de oferta e da forma como se encontra organizada. Todavia, a apresentação da estrutura organizativa acaba por ser o ponto mais importante na caracterização da empresa porque permitirá a compreensão do quotidiano desta.

Por conseguinte, são descritas as atividades desenvolvidas ao longo do estágio, abordando-se a forma como a contabilidade se encontra organizada; as práticas de controlo interno; o processo de apuramento de impostos e contribuições; o processo de elaboração do “dossier fiscal”; a preparação e elaboração do relatório e análise de gestão; questões específicas na organização; e a conduta ética e deontológica associada à profissão.

Por fim, no último ponto são apresentados todos os factos observados e analisados relativos ao nosso estudo de caso, com o objetivo de identificar e compreender as práticas de custeio e controlo de gestão utilizadas nesta entidade hoteleira e de verificar se a informação que a contabilidade de gestão transmite é conhecida e utilizada pelos gestores desta empresa. Sendo que, o objetivo principal do capítulo será a procura pela resposta às questões de partida, orientadoras do nosso estudo, que são: (i) Quais as práticas de custeio e controlo de gestão utilizadas no Setor Hoteleiro? e (ii) Os gestores hoteleiros conhecem e utilizam a informação que a contabilidade de gestão fornece para a tomada de decisão?

### 3.2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA DE ACOLHIMENTO

A empresa Meliá Braga Hotel & SPA, S.A., com sede social na Avenida General Carrilho da Silva Pinto, n.º8, Tenões, Braga, é a mais recente empresa hoteleira de 5 estrelas do Grupo Hoti Hotéis.

Este grupo iniciou a sua atividade em 1978, tendo estado ligado a inúmeros empreendimentos de relevo em Portugal e nos PALOP. A sua dimensão e relevância no contexto do turismo é facilmente demonstrada pela apresentação dos dados do “Atlas da Hotelaria” da consultora internacional Deloitte. Em 1996, deu-se a constituição de uma *joint venture* entre a Hoti-Hotéis e o Grupo Sol Meliá, S.A., atualmente designado por Meliá Hotels International, o que veio permitir contratos de exploração, gestão ou franquia com o uso das marcas Sol Meliá e, atualmente, Meliá Hotels International. Esta *joint venture* visa garantir a expansão no território português e em muitos territórios internacionais em que a língua oficial é a Língua Portuguesa, devido à junção da experiência e conhecimentos do Grupo Hoti-Hotéis e da força de *marketing* e prestígio da marca Meliá Hotels International.

A empresa Meliá Braga Hotel & SPA, sendo esta pertencente ao Setor Hoteleiro, as suas principais atividades são alojamento, comida e bebida. Esta empresa veio revolucionar o mercado hoteleiro da região Minho. É um moderno e inovador projeto que conta com a dedicação de uma equipa qualificada de jovens profissionais ligados ao Turismo e à Hotelaria, que visam satisfazer ao mais alto nível todos os seus clientes. A sua missão é ser líder de mercado com o objetivo de disponibilizar produtos e serviços hoteleiros globais, de uma forma consistente, para que possa satisfazer todos os tipos de clientes, tentando alcançar assim uma rentabilidade e um desenvolvimento sustentável. Para tal, a empresa conta com 182 unidades de alojamento, dos quais 127 quartos *standard*, 32 comunicantes, 2 para deficientes, 10 suites executivas, uma suite presidencial e 10 apartamentos com *kitchenette* para estadias mais longas; possui um moderno centro de conferências e negócios, com capacidade para mais de 700 pessoas; e ainda oferece um excelente serviço de comidas e bebidas no restaurante e no bar deste hotel<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Informações consultadas no site: <http://hotihoteis.pai.pt/ms/ms/hoti-hoteis-hoti-hoteis-1050-190-lisboa/ms-90020681-p-1/>

No que diz respeito à estrutura organizativa da entidade, esta encontra-se organizada por departamentos, que contêm os seus próprios colaboradores, mas que trabalham diariamente em sintonia uns com os outros para uma maior eficiência e eficácia, uma vez que todos os departamentos estão interligados e são de igual forma importantes, mesmo que não tenham contato direto com o cliente. O trabalho em equipa permite aos colaboradores alcançar metas que sozinhos não seriam capazes. Relativamente aos vários departamentos existentes no hotel, cada um deles tem as suas responsabilidades/funções.

A direção geral é o principal departamento do hotel. Ao diretor geral compete gerir o hotel de acordo com as ordens da Hoti Hotéis, que têm sempre a última palavra na tomada de decisão.

O departamento de alojamento é aquele que tem o primeiro contato com o cliente. Neste departamento trabalham o bagageiro (responsável pela bagagem do cliente), os rececionistas (responsáveis por acolher o cliente, fazer o check-in e check-out, dar informações e esclarecer qualquer tipo de dúvida por parte dos clientes), as reservas (tratam de reservas de clientes particulares, uma vez que as reservas de grupo são tratadas com outro departamento mais específico de vendas). Ligado ao alojamento ainda existe a lavandaria que é a secção responsável pelo tratamento da roupa de todo o hotel e dos clientes, bem como da limpeza dos quartos e de todas as zonas do hotel.

Por conseguinte, o departamento de vendas é o responsável por promover o hotel, tendo para esse efeito duas colaboradoras a trabalhar internamente, desenvolvendo estratégias de vendas e negociando diretamente com agências, operadores turísticos e com grupos de clientes, e uma outra colaboradora a trabalhar externamente, promovendo o hotel no exterior.

O departamento da manutenção é o responsável por fazer todo o tipo de manutenção em todo o hotel, desde os quartos, equipamentos das salas de conferência, passando por todas as secções do hotel. É igualmente responsável por gerir os recursos energéticos e zelar pelo bom estado e funcionamento de todas as instalações.

O departamento de comidas e bebidas é o responsável pelo bom funcionamento da cozinha, do restaurante, do bar, do *room service* e do minibar.



Por sua vez, o departamento financeiro e o departamento de compras são de igual forma importantes para o bom funcionamento de hotel e trabalham diariamente em sintonia. O primeiro é responsável por todas as questões financeiras e contabilísticas. O segundo é responsável pela compra de todos os produtos e equipamentos necessários para o normal funcionamento do hotel, desde comidas e bebidas a produtos de higiene e limpeza principalmente. De igual modo, é responsável pelo controlo de custos destes produtos e pela receção dos mesmos.

### 3.3 DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

Tal como referido anteriormente, um dos objetivos deste estudo é a realização do relatório de estágio no âmbito do Regulamento de Estágio do Mestrado em Contabilidade e para reconhecimento pela OTOC no âmbito do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais (OTOC, 2010).

Assim sendo, e de acordo com os artigos 6º, 8º, 9º e 28º do regulamento supracitado, o estágio decorreu numa entidade empresarial, durante o período de 6 meses – de 1 de outubro de 2012 a 31 de março de 2013, cumprindo as 800 horas mínimas exigidas, como sendo “o exercício de práticas no âmbito da profissão de TOC por parte de um candidato, sob a tutela de um patrono”, e incidindo sobre os seguintes conteúdos:

- “ a) Aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade nos termos dos planos de contas oficialmente aplicáveis, desde a receção dos documentos até ao seu arquivo, classificação e registo;
- b) Práticas de controlo interno;
- c) Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações;
- d) Supervisão dos actos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários;
- e) Encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o “dossier fiscal”;
- f) Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica à entidade a quem presta serviços;
- g) Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contactos com os serviços relacionados com a profissão;
- h) Conduta ética e deontológica associada à profissão.”

Por conseguinte, torna-se relevante proceder à descrição das atividades desenvolvidas durante o período de estágio que levaram à concretização dos conteúdos anteriormente apresentados.

### 3.3.1 ORGANIZAÇÃO DA CONTABILIDADE

A contabilidade da empresa Meliá Braga encontra-se organizada em diários, existindo um diário para cada tipo de operação. Em utilização na empresa existem:

- 01 - Diário de operações diversas,
- 02 - Diário de caixa,
- 03 - Diário de vendas,
- 04 - Diário de fornecedores de *stocks*/compras,
- 05 - Diário de bancos,
- 06 - Diário de fornecedores diversos,
- 07 - Diário de apuramento do IVA,
- 11 - Diário de fundo de maneoio.

Existe ainda o diário de abertura de ano e o diário de apuramento de resultados, que apenas são utilizados no momento de abertura de ano e no momento do apuramento dos resultados, respetivamente, ao contrário dos outros diários que são utilizados regularmente todo o ano. Estes diários contém todos os documentos de suporte da contabilidade, desde faturas, notas de crédito e/ou débito, entre outros.

Seguidamente é apresentada uma descrição sumária de cada diário.

#### Diário de Operações Diversas

A designação deste diário descreve a finalidade da sua existência. Este é composto por uma grande variedade de documentos, como conferência e lançamento de IVA, transferências de armazém, consumos de materiais diversos, processamento de salários, duodécimos, estimativa dos consumos internos, constituição de provisões, entre outros

documentos. No fundo, este diário é o menos específico de todos os diários existentes na contabilidade da empresa.

Depois se serem devidamente classificados e registados na contabilidade, os documentos são organizados em arquivo próprio, que tem o nome do respetivo diário, “operações diversas”, pela ordem de lançamento dos mesmo, isto é, no canto superior direito de cada documento é registado um número que identifica o diário de registo, o mês em que foi registado e o número de lançamento, como por exemplo, 01 02 008, que significa diário 1, mês 2, lançamento 8.

### Diário de Caixa

Este diário agrega dois grandes movimentos contabilísticos sobre a faturação do hotel, a faturação diária que reflete as entradas imediatas de dinheiro na empresa e a faturação de clientes a crédito. A faturação diária diz respeito à faturação em alojamento, comidas e bebidas, e também no SPA, sendo essa faturação apurada sempre no dia seguinte tendo em conta o fecho diário efetuado à meia-noite e o relatório de recebimentos emitido pelo *NewHotel* (software do hotel). Para resumir essa faturação, a contabilidade utiliza um impresso próprio, designado por “folha de caixa”, onde agrega todas as contas apuradas de modo a posteriormente registar na contabilidade o valor global faturado, bem como todas as entradas de dinheiro e as diversas formas dessas entradas. Todos os documentos que fazem prova dessa faturação são anexados à folha resumo da faturação para arquivar pela ordem de lançamento. Por outro lado, a faturação respeitante a clientes que têm crédito na empresa, como grupos de empresas, operadores turísticos, agências, clubes de futebol, entre outros, procede-se em duas fases. Para estes as faturas são emitidas a crédito, havendo primeiro o registo da faturação e posteriormente regista-se a liquidação quando é recebida a transferência ou o cheque (modos de pagamento normalmente escolhidos pelos clientes a crédito), saldando-se assim a conta do cliente.

### Diário de Vendas

No diário de vendas, tal como o próprio nome indica, são registadas as vendas do mês.

As vendas ocorrem em várias secções do hotel, pois este não oferece apenas estadia, mas também oferece serviços de restauração, SPA e *Health Club*. Deste modo, o programa *New Hotel* permite que as vendas de todas as secções sejam faturadas e transmitidas de uma forma comum à contabilidade, ou seja, cada secção fatura as suas vendas, quer a dinheiro, quer a crédito, e no final do dia essas são exportadas do programa *New Hotel*, onde as vendas aparecem discriminadas por secção e por taxas de IVA em vigor, para a Contabilidade. Desta forma, consegue-se saber quais as secções que mais faturaram, o que faturam, entre outros aspetos.

Como todos os diários, os duplicados da faturação de cada secção são também enviados à contabilidade, sendo analisados diariamente todos documentos provenientes de todas as secções, verificando-se se os valores globais das vendas são os valores globais que o relatório do *New Hotel* apresenta. Posteriormente, todos os documentos são arquivados.

### Diário de Fornecedores de Stocks/ Compras

Neste diário constam todas as faturas correspondentes a compras de matérias-primas e materiais essenciais ao normal funcionamento de todas as secções do hotel, ou seja, os inventários.

O processo de receção, classificação, lançamento e arquivamento destas faturas é da responsabilidade da ecónoma, que é quem receciona as requisições das várias secções do hotel, faz as encomendas e gere os *stocks*, ou seja, é quem faz a gestão de todo o processo relacionado com os inventários. Todas as faturas de compras são lançadas no *NewStock* (que faz parte do software *NewHotel* da empresa) pela ordem de receção das mesmas, atendendo ao facto de o fornecedor ser nacional, intracomunitário ou de outros mercados. No final do mês é exportado automaticamente para a contabilidade todas as compras lançadas no sistema operativo. Posteriormente, todas as faturas são arquivadas, embora o processo de arquivamento não seja feito do mesmo modo que é feito para as outras faturas dos outros diários. Neste caso, o arquivamento é feito pela ordem alfabética do nome do fornecedor devido ao elevado volume de faturas existentes mensalmente, existindo para o efeito duas pastas de arquivo, uma onde se arquivam as

faturas de A a M e outra onde se arquiva as faturas de N a Z. Este modo de arquivamento veio facilitar a conferência de todas as faturas e apuramento dos valores globais de compras por fornecedor no final do mês pelo departamento financeiro.

### Diário de Bancos

Este diário abrange todos os movimentos que dizem respeito a operações bancárias desde pagamentos efetuados aos fornecedores, cheques de CTT recebidos por correspondência enviada a cobrar no recetor, débitos diretos de despesas mensais como eletricidade, gás e comunicações, transações entre as várias contas bancárias da empresa como transferências para abate à conta caucionada, despesas bancárias, comissões sob garantia bancária, juros e impostos de selo, transferências para pagamento de impostos (TSU, IVA, IRS), pagamento de salários e de recibos verdes e ainda alguns recebimentos de clientes para acerto de contas, pois os recebimentos de clientes são, normalmente, registados no diário de caixa.

Os documentos comprovativos destes movimentos são devidamente classificados e arquivados em pasta de arquivo designada por pasta de “bancos”. Relativamente aos pagamentos aos fornecedores, aquando do lançamento na contabilidade desse pagamento, o programa emite um recibo, sendo a cópia desse recibo, juntamente com a cópia do cheque ou comprovativo de transferência, que faz de documento comprovativo do movimento contabilístico.

### Diário de Fornecedores Diversos

Este diário incluiu todos os fornecedores que não podem ser incluídos no diário de fornecedores de *stocks*. Na verdade, a grande diferença entre estes dois diários está no conteúdo das faturas. No diário de fornecedores de *stocks*, abordado anteriormente, são incluídas as compras – classe 3 do SNC. Por outro lado, no diário de fornecedores diversos são incluídas as faturas respeitantes a materiais, serviços prestados ao hotel, entre outros.

Assim, são incluídas neste diário as faturas de despesas mensais como gás, eletricidade, água, comunicações, publicidade, seguros de saúde e materiais e/ou serviços de reparação/manutenção do hotel. Faturas de recibos verdes dos funcionários do SPA, de

músicos contratados para eventos e de pessoal externo contratado a empresa de trabalho temporário para servir em eventos, assim como mapas de quilómetros percorridos com viaturas próprias, faturas de uniformes e da lavandaria, são também incluídas neste diário. Por conseguinte, faturas-recibos de auto faturação sobre as comissões da venda de tabaco, as faturas de mensalidades sobre contratos de serviços que o hotel detém, das quotas de hotelaria, de operadores com as comissões e os descontos de *rappel*, do TPA móvel com comunicações, bem como outras faturas respeitantes a compras não relacionadas com os stocks, são incluídas neste diário. Todas as faturas são rececionadas, conferidas, assinadas pelo diretor do hotel, arquivadas e lançadas na contabilidade.

#### Diário de Apuramento do IVA

O apuramento do IVA envolve a conferência das vendas mensais mais a comissão recebida sobre a venda de tabaco. Do balancete mensal são conferidas todas as contas de IVA e todas as contas que envolvem operações com IVA, incluindo as contas de regularização de IVA.

O apuramento é um procedimento mensal, que nos é facilitado pelo programa contabilístico que nos fornece um mapa resumo com todos os dados necessários ao apuramento do IVA, como o quadro resumo, os extratos de conferência e o balancete geral financeira mensal e acumulado para todas as contas acima referidas. Posteriormente é feita a conferência de todos os dados necessários ao apuramento de IVA, para se registar no diário esse apuramento. Numa folha de cálculo, com base nos valores das vendas e prestações de serviços, dos inventários, de outros bens e serviços, das regularizações a favor do Estado e a favor da empresa, apura-se o IVA a pagar ou a receber. A empresa normalmente apura IVA a pagar.

#### Diário de Fundo de Maneio

Apesar de todas as compras para o hotel serem feitas através de encomendas via eletrónica ou telefónica aos respetivos fornecedores, existem alguns produtos que são adquiridos esporadicamente a pronto pagamento. Para tal, o departamento

administrativo e o economato têm um fundo de maneiio que lhes permite fazer face a algumas necessidades.

No fundo de maneiio do departamento administrativo são incluídas as despesas em combustíveis dos veículos do hotel, material de decoração para eventos, flores, velas, envio de correspondência, compra de jornais para além dos estabelecidos em contrato de fornecimento diário, deslocações com viagens de negócio e alimentação fora do hotel. Todas estas faturas são liquidadas a pronto pagamento com o fundo de maneiio deste departamento. Mensalmente é apurada a quantia gasta e registada na contabilidade, para posteriormente se repor o fundo de maneiio, de modo a que sempre que seja necessário haja dinheiro para fazer face a este tipo de despesas. Como acontece com todos os diários, os documentos são arquivados, sendo estes agregados por tipo de gasto e arquivados pela ordem de lançamento do diário contabilístico, sendo anexada uma folha resumo com os valores globais do fundo de maneiio, quer o inicial, o gasto e o restante.

Por sua vez, o economato, departamento responsável pelas compras de *stock*, também tem um fundo de maneiio para fazer face a necessidades súbitas, sendo normalmente a própria ecónoma a deslocar-se fora do hotel para adquirir os produtos necessários. Fazem parte das faturas do fundo de maneiio deste departamento pedidos específicos de hóspedes que vão fazer *check-in* no hotel, produtos necessários à preparação de pratos pelo chefe do restaurante, entre outros. Tal como acontece no departamento administrativo, estas faturas são agregadas por tipo de gasto e arquivadas pela ordem de lançamento, sendo também anexada uma folha resumo com os valores globais do fundo de maneiio.

Ambos os fundos de maneiio são analisados e assinados pelo diretor geral e só depois são arquivados em arquivo próprio, no departamento administrativo/financeiro.

### 3.3.2 PRÁTICAS DE CONTROLO INTERNO

O controlo interno é uma ferramenta de extrema importância numa organização. Vários são os conceitos e a abrangência que este conceito pode apresentar.

Tal como referido anteriormente, Rezende e Favero (2004) definem controlo interno como sendo “o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados

utilizados de forma a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma fiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a execução dos objetivos fixados” para o negócio. Assim, o controlo interno tem como finalidades promover a eficiência; fornecer à contabilidade dados concretos para uma escrituração exata de todos os factos ocorridos, conseguindo-se a confiança e integridade da informação; cumprir as políticas, planos e procedimentos; promover a proteção do ativo, entre outros (Rezende & Favero, 2004). Em suma, não abrange só aspetos contabilísticos e financeiros, mas também aspetos operacionais dentro de uma empresa, ou seja, objetiva o controlo da organização a todos os níveis.

Deste modo, apresentaremos de seguida as principais práticas de controlo interno na empresa em estudo.

### Meios financeiros

Nesta rubrica englobamos o tratamento dos pagamentos efetuados em dinheiro, em cheque e por transferência bancária, bem como os recebimentos, as reconciliações bancárias e o controlo exercido a nível dos caixas das diversas secções do hotel.

No que diz respeito a pagamentos em dinheiro, só pequenas operações e, normalmente, de baixo valor, é que são efetuadas segundo este modo de pagamento. São exemplo destas operações a compra de combustível, as despesas com almoços ou estadia e deslocações, despesas com correios, entre outras. Tal como descrito anteriormente, para este efeito a empresa dispõe de um fundo de maneiio com um determinado montante fixo, que é reposto sempre que surge essa necessidade.

Por outro lado, quer os pagamentos com cheque, quer os pagamentos por transferência bancária, envolvem transações bancárias. O primeiro é utilizado maioritariamente para pagamento a fornecedores, principalmente os nacionais, enquanto as transferências são utilizadas para os mais diversos tipos de pagamentos. Os cheques emitidos para pagamento são preparados na contabilidade e posteriormente vão para a Administração para serem assinados pelos dois administradores. Nenhum cheque pode ser enviado sem ter as duas assinaturas e sem ter o respetivo carimbo da Administração. Na empresa ficam guardados todos os livros de cheques com os respetivos duplicados. A transferência bancária obedece também à mesma regra, sendo elaborado o documento



de ordem de transferência pela contabilidade para posteriormente ser assinado pelos dois administradores e só depois ser enviada para o banco.

Por outro lado, no que diz respeito a recebimentos, o principal modo escolhidos pelos clientes diariamente é dinheiro e cartão bancário. Mas, quando se trata de clientes a crédito, o principal meio destes saldarem as suas dívidas é através do envio de cheque para a contabilidade ou de efetuação de uma transferência bancária para a conta da empresa indicada para o efeito.

O dinheiro recebido dos clientes é sempre conferido no dia seguinte ao seu recebimento, aquando da conferência da faturação de todo o hotel. Esse dinheiro, após conferência é depositado numa conta bancária da empresa. Por outro lado, os *tickets* dos recebimentos em cartão são também verificados, tendo em conta o *ticket* resumo de cada terminal de pagamento automático, para se apurar se os valores correspondem aos valores das faturas e aos valores refletidos na conta bancária. Nesta conferência diária tem-se em atenção os valores globais que nos são fornecidos pela folha resumo dos recebimentos diários.

Os clientes a crédito têm um determinado período de tempo para efetuarem o pagamento, dependendo esse período do acordado. Estes clientes normalmente liquidam as suas dívidas através de cheques ou transferências bancárias. Quando fazem o pagamento através de cheque, no momento em que este chega à empresa é feito o seu depósito, sendo guardado o talão de depósito como prova. No entanto, quando o cheque é emitido no estrangeiro é necessário preencher um impresso próprio para se proceder ao depósito deste. Após boa cobrança as dívidas respetivas são liquidadas para que os saldos de clientes estejam sempre atualizados. No que respeita às transferências bancárias, como nem todos os clientes avisam dos seus pagamentos, então diariamente é consultada com regularidade a conta bancária da empresa para se verificar se entraram transferências de clientes e se saldar a dívida referente aquela transferência.

Uma vez que a empresa regista um grande número de transações bancária, semanalmente é realizada uma ou duas reconciliações bancárias para cada conta bancária da empresa, dependendo esse número de reconciliações do volume de transações. Essas reconciliações são facilitadas pelo facto da empresa proceder ao preenchimento, numa folha de Excel preparada para cada conta bancária, de todas as entradas e saídas de dinheiro diariamente. Esta folha de cálculo permite simplificar todo

o processo de reconciliação bancária, permitindo à empresa um melhor controlo dos saldos bancários na contabilidade e no banco.

Por fim, devido ao volume de faturação diária em dinheiro, as várias secções do hotel dispõem de um fundo de caixa, pelo que é necessário um controlo desses fundos. Ora, várias vezes por semana, sem dia nem hora específica, ou seja, de modo aleatório, é efetuado uma contagem física de todo o dinheiro existente nos caixas de todas as secções, incluindo os fundos de maneo do Econmato e do Departamento Administrativo. Cada uma das secções tem um fundo fixo que, na ausência de faturação, tem de ser o valor exato em caixa. Desta forma, em caso de dinheiro a menos, a diferença tem de ser reposta, enquanto em caso de dinheiro a mais, a diferença será faturada a favor da empresa. Este controlo é elaborado numa folha de Excel com um formato específico que é enviada posteriormente para os Administradores e é impressa e arquivada numa pasta de arquivo como prova física deste controlo.

#### Compras de mercadorias e matérias-primas, inventários e custo das mercadorias consumidas

O ciclo das compras é um processo rigoroso composto por sete etapas, que se inicia com a requisição elaborada pelo chefe de cada secção e seguinte aprovação do diretor geral. Só após autorização do diretor é que as requisições chegam ao departamento das compras para serem tratadas pela ecónoma. O responsável pelas compras tem de analisar as requisições, ver o que há em *stock* e ver o que é necessário encomendar aos fornecedores.

Relativamente aos produtos existentes em *stock*, inicia-se a separação daqueles que foram requisitados para entregar nas respetivas secções. No que respeita às encomendas, é selecionando o fornecedor, tendo em conta uma série de procedimentos e regras existentes sobre os produtos, pelo que o hotel tenta comprar ao menor preço possível, desde que haja garantia de qualidade de todos os produtos. No hotel existe sempre um controlo dos preços de todos os bens que se comprem, tendo em conta a relação qualidade-preço. Por conseguinte, é emitido o pedido de encomenda.

Todas as encomendas são recebidas e conferidas de acordo com o HACCP, sendo as faturas assinadas pela ecónoma e pelo responsável da secção, para serem lançadas no sistema operativo da empresa.

Este processo de compra de inventário só acontece duas vezes por semana, sendo obrigatória a entrega das requisições à segunda-feira e à quinta-feira, até determinada hora, para as secções de comidas e bebidas, enquanto as outras secções só têm direito a entregar a requisição à segunda-feira. Para que as requisições sejam um processo simples existe um formulário personalizado para cada secção com todos os produtos e respetivos códigos do *New Stock*. Assim, com estes formulários é otimizado o tempo de quem faz as requisições e de quem as recebe. Para finalizar todo este processo, as entregas são concluídas sempre no dia seguinte à requisição.

Contudo, de forma a evitar quebras, desvios ou erros de contagem, todos os produtos são guardados num sítio só, preferencialmente no Economato. As principais exceções são os frescos e congelados, que são entregues na cozinha, que é o único local que possui equipamento adequado para receber esse tipo de alimentos, bem como outros alimentos destinados exclusivamente a uso culinário. Assim, no final de cada mês, o processo de inventário é mais simples pois a maioria das mercadorias encontram-se armazenadas por tipo no Economato.

Relativamente ao controlo físico de inventários, a empresa utiliza o sistema de inventário permanente, procedendo mensalmente à contagem física de inventários, para que seja possível o controlo destes. Segundo o Art.º 12º do Decreto-Lei 158/2009, de 13 de Julho:

“1 - As entidades a que seja aplicável o SNC ou as normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE ficam obrigadas a adotar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, nos seguintes termos:

- a) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do exercício, ou, ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício;
- b) Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, de forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respetivos registos contabilísticos.”

Desta forma, mensalmente é realizado o inventário em todas as secções, existindo para cada, uma listagem dos produtos utilizados, tal como na requisição, procedendo-se à contagem física de todos os produtos existentes no final do mês. Todos os inventários têm de ser realizados obrigatoriamente pela pessoa responsável pelo Econmato e pelo responsável da secção respetiva, sendo que no final ambos têm de assinar as contagens feitas como comprovativo de que estas contagens foram efetuadas corretamente. Para se evitar equívocos e atrasos nestes inventários, estes são comunicados a cada secção com 5 dias de antecedência por correio eletrónico.

Após a realização dos inventários, tem de se verificar se todas as faturas estão lançadas no sistema e se não existem guias pendentes (sem a respetiva fatura). Caso exista alguma guia é necessário solicitar a respetiva fatura ao fornecedor com a maior brevidade possível a fim de se poder lançar ainda no mês corrente.

Posteriormente é impresso um relatório de faturas e notas de crédito por fornecedor de forma a se verificar se todas as faturas estão lançadas corretamente em termos de valor e todos os aspetos relevantes numa fatura, de acordo com as faturas e notas de crédito físicas. Qualquer engano dá origem à anulação do documento e a novo lançamento, voltando-se a repetir todo este processo de controlo. Uma vez lançadas corretamente, são lançadas as requisições e os inventários para que se possa apurar o custo efetivo de cada secção, bem como o rácio, isto é, a percentagem de custo sobre a receita realizada. Estes rácios são apurados somente para as secções de comidas e bebidas, onde é feito a maior controlo dos resultados alcançados.

#### Aquisição de outros bens e serviços

Neste âmbito convém abordar dois tipos de aquisições diferentes que ocorrem mensalmente na empresa, isto é, as aquisições que estão estabelecidas por contratos e as aquisições ocasionais.

Ora, as aquisições que estão estabelecidas por contrato dizem respeito a bens e serviços indispensáveis ao normal funcionamento da empresa. São exemplo de bens e serviços a compra de jornais que é acordada com o fornecedor e celebrada por contrato; a manutenção dos elevadores que é feita pela empresa responsável pela instalação daqueles na empresa, sendo essa manutenção celebrada por contrato; o fornecimento de

energia elétrica, existindo contrato com fornecedor; entre muitos outros exemplos. Por outro lado, trata-se de aquisições ocasionais a compra de material de reparação ou a contratação de um serviço de manutenção e reparação específico que não possa ser efetuado pela equipa de manutenção do hotel. Este tipo de aquisição acontece esporadicamente, pelo que o responsável por tratar dessas aquisições é o chefe da secção onde surge a necessidade, não dispensando a autorização do diretor geral.

No que concerne aos contratos e acordos de fornecimento de bens e serviços, todos eles foram autorizados pelo diretor geral e encontram-se devidamente arquivados, uma vez que a sua consulta é necessária para confirmação das faturas, para renegociação desses mesmo contratos ou de novos contratos com novos fornecedores, sendo necessária a constante atualização desses documentos. Para facilitar a sua consulta, na pasta de arquivo desses contratos, consta sempre uma folha resumo onde são especificados os contratos em vigor, com o nome da empresa que presta o serviço ou fornece o bem, sendo indicada se existe ligação entre o contrato e alguma secção/ serviço específico, como é o exemplo da empresa responsável pela manutenção dos elevadores, que está ligada diretamente ao serviço de manutenção do hotel. Nessa folha resumo conta ainda o valor anual pago relativamente a cada contrato e a soma do valor global gasto pela empresa nos contratos. Numa outra pasta, constam todos os contratos que já não se encontram em vigor.

### Pessoal

No que concerne a pessoal, na empresa existem dois arquivos relacionados com este, um que contém o processo individual de cada funcionário e um outro com o mapa anual de dias de férias e faltas.

No processo individual de cada funcionário são arquivados todos os documentos necessários aquando da sua admissão, tais como: *curriculum vitae*; cópia dos documentos de identificação civil, fiscal e de segurança social; foto; relatórios médicos; e contrato de trabalho. Por outro lado, no mapa de férias e faltas são registados todas as ausências do funcionário e respetivo motivo. Para tal é preenchido uma folha resumo para simplificar a contagem desses dias, embora dentro do processo de cada funcionário seja adicionada a folha comprovativa dessa ausência, como, por exemplo, folha de autorização de férias ou o comprovativo de baixa médica. Relativamente aos feriados,

todos os funcionários que trabalham nestes dias são registados num livro de registos oficial e o próprio funcionário assina o livro a confirmar que esteve a trabalhar naquele dia. Além disso, diariamente são controlados também todos os horários cumpridos pelos funcionários através da picagem de ponto, sendo essas picagens conferidas de acordo com o horário mensal estabelecido pelo chefe de cada secção para confirmar se os funcionários cumprem o seu horário.

Por conseguinte, com base em todos os registos de cada funcionário, são calculados no final do mês os salários a pagar ao pessoal. O processamento de salários é feito automaticamente pelo programa contabilístico que emite as folhas de vencimento. Porém, por questão de controlo, a contabilidade verifica manualmente se estão corretos, tendo em especial atenção as taxas de retenção de IRS e aqueles que tiveram ausências.

Por outro lado, uma vez que os funcionários gozam férias em mais de dois períodos distintos, no final do ano é verificada a situação de cada funcionário a fim de regularizar-se qualquer pagamento de subsídio em falta ou férias que ainda tenham a gozar.

Todavia, nem todos os funcionários da empresa se encontram nos quadros desta, pelo que alguns trabalham a recibo verdes e recebem por comissão, em especial os funcionários do SPA. Por este motivo, para estes funcionários, o salário a pagar é calculado sempre no início do mês seguinte, tendo por base a faturação de cada funcionário. Para tal, o SPA envia à contabilidade uma folha resumo com a indicação de todas as faturas e o funcionário responsável pela prestação do serviço e emissão da mesma, procedendo a contabilidade à verificação de todas essas faturas de modo a calcular o valor da comissão.

O pagamento dos salários é efetuado por transferência bancária, com exceção do pessoal a recibos verdes que recebem por cheque.

### Vendas e prestação de serviços

Na empresa existe dois grandes pontos de vendas: alojamento e restauração, isto é, comida e bebidas.

No que diz respeito ao alojamento, as reservas são efetuadas com o departamento de reservas (se se trata de cliente comum) ou com o departamento comercial (se se trata de cliente a crédito ou de algum evento).

Aquando da reserva, os clientes comuns deixam a identificação de um cartão de crédito onde possa ser faturada a primeira noite da reserva em caso de falta do cliente sem aviso prévio, sendo esta a principal política de proteção do hotel. Só em eventos especial como Natal ou Ano Novo podem ser pedidos adiantamentos a clientes. Assim, para estes clientes é aprovada a prestação do serviço. Para os clientes a crédito, o processo de aprovação da prestação de serviços, quer seja alojamento e/ou eventos, passa por um processo mais longo, pelo que após serem discutidos todos os pontos do contrato de prestação, elaborado e aprovado o orçamento e condições de pagamento, é sempre necessário a aprovação de crédito ao cliente ou, em caso de cliente antigo, verificar a situação deste em relação a créditos anteriores. Todas as prestações de serviços são faturadas no momento em que ocorrem, embora quando envolvem pagamentos antecipados faz-se a faturação desse pagamento, mencionando na descrição da fatura a data em que decorrerá o evento, dando indicação de que se trata de um pagamento antecipado.

#### Dívidas a pagar e a receber

O crédito na empresa funciona a 60 dias, quer para clientes, quer para fornecedores, em geral. Todavia, existem sempre exceções, principalmente para os clientes. No que respeita a dívidas a pagar, apenas um pequeno número de fornecedores recebe a 30 dias. Já os clientes normalmente discutem a forma de pagamento do ato do contrato, não sendo tão cumprida a regra geral. Assim sendo, uma vez verificadas exceções, como forma de controlar estas dívidas, verifica-se com regularidade os saldos de fornecedores e de clientes e os respetivos prazos das dívidas, tendo em atenção se a dívida existe à 30, 60, 90 ou mais de 120 dias. Para tal, recorre-se ao programa contabilístico para controlar o saldo de fornecedores e ao sistema operativo do hotel para controlar o saldo dos clientes. Para além destes recursos, para determinados clientes existe ainda um documento em Excel com uma descrição das dívidas atualizado.

Relativamente às cobranças, estas fazem-se periodicamente através da entrada em contato com os clientes por correio eletrónico.

### Ajustamentos e provisões

As provisões representam meios contabilísticos para fazer face a potenciais perdas no futuro. Tal como refere Rodrigues (2010) no §10, da NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, as provisões, “ caracterizam-se pela existência de incerteza acerca da tempestividade ou da quantia dos dispêndios futuros necessários para a sua liquidação.”

Deste modo, a empresa, sempre que existe algum risco, procede à criação de ajustamentos ou provisões, sempre devidamente fundamentadas por documentos para que os valores sejam fidedignos, sendo esses documentos arquivados no respetivo arquivo.

### Devedores e credores por acréscimo e diferimentos

As contas de devedores e credores por acréscimos dizem respeito a rendimentos e gastos devem ser reconhecidas no próprio período, independentemente de existir documentação vinculativa e receita ou despesa. Por outro lado, os diferimentos compreendem os rendimentos e gastos que devam ser reconhecidos no período seguinte ou seguintes, tendo em conta que a receita ou despesa já tenha ocorrido.

Deste modo, todos os valores respeitantes a estas rubricas são apurados pela contabilidade com base em documentos e cálculos devidamente fundamentados para que assim se possa obter valores fidedignos.

### 3.3.3 APURAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES E PREENCHIMENTOS DAS DECLARAÇÕES

Nesta secção são abordados os procedimentos relacionados com o apuramento de impostos e contribuições, isto é, IVA, TSU e as retenções na fonte de IRS.

O IVA é um imposto obrigatório, sendo apurado mensalmente. Desta forma, a sua entrega é obrigatória até ao dia 10 de segundo mês após aquele a que se reporta. O processo de apuramento do IVA inicia-se com a conferência de todas as contas de IVA dedutível, liquidado e regularizações existentes, quer a favor da empresa, quer a favor do Estado. Após a conferência de todas estas rubricas, confere-se se o valor global



apurado corresponde ao valor do IVA apurado automaticamente pelo programa contabilístico.

Uma vez que a empresa apura IVA a pagar, posteriormente é preenchida a declaração eletrónica e procede-se à sua entrega através do *site* do Portal das Finanças. Ao validar a entrega e submeter o envio, o contabilista imprime o comprovativo dessa operação, que disponibiliza os dados para se proceder ao pagamento por transferência bancária.

No que concerne à TSU, a sua entrega é obrigatória até ao dia 20 do mês seguinte a que se reporta. Esta contribuição é apurada quando se processa os salários e é entregue pela internet. Ao ser submetido o ficheiro é impresso o comprovativo que disponibiliza os dados para se proceder ao pagamento por transferência bancária, tal como acontece com o IVA.

Aquando do processamento dos salários também é apurada a retenção de IRS dos funcionários do quadro da empresa, sendo a sua entrega feita nos mesmos termos da entrega da TSU.

Relativamente aos funcionários a recibos verdes, para estes é calculado IVA e feita a retenção de IRS se tal se aplicar, pelo que nem todos os funcionários a recibo verde são sujeitos a estes dois impostos. Portanto, para cada um destes funcionários é analisada a legislação que se aplica, de acordo com o indicado no Portal das Finanças, e os valores que forem apurados são descontados automaticamente dos recibos dos funcionários e entregue juntamente com as restantes declarações por internet no Portal das Finanças.

#### 3.3.4 PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO “**DOSSIER FISCAL**”

O encerramento de contas é um processo bastante trabalhoso e demorado, mas fundamental e obrigatório.

Este processo inicia-se com a conferência de todos os saldos contabilísticos, principalmente os saldos de clientes e fornecedores. Para se conferir todos os saldos são pedidas informações aos clientes e aos fornecedores sobre os saldos que estes disponibilizam na sua contabilidade. Assim, procede-se à conferência de todas as diferenças que possam surgir de modo a se obter os mesmos saldos, uma vez que erros podem surgir de ambos os lados. A conferência destas duas grandes rubricas são um dos mais demorosos passos do processo de encerramento de contas, mas importante, pois

posteriormente o ROC irá pedir para que seja enviada uma carta a clientes e fornecedores a solicitar o saldo das suas contas a 31 de dezembro e assim evitar-se-á erros futuros.

Uma vez que a contabilidade na empresa é feita mensalmente, todo o processo de encerramento de contas é facilitado, principalmente ao nível das reconciliações bancárias, dos inventários e IVA. Em relação ao IVA é preenchida uma declaração anual tendo por base para a sua elaboração todas as declarações mensais de IVA que foram entregue ao longo do ano.

Os resultados são apurados desde os operacionais até ao resultado líquido do exercício, emitindo-se para o efeito o Balancete, o que torna possível a elaboração da Demonstrações Financeiras.

Após todo o processo, todos os documentos que serviram de base às conferências, extratos de saldo das contas de clientes, fornecedores, entre outras e o balancete são arquivados como prova física deste processo de encerramento de contas. Posteriormente é com base nestes elementos que é elaborado o “dossier fiscal”.

### 3.3.5 PREPARAÇÃO E ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO E ANÁLISE DE GESTÃO

O processo de encerramento de contas origina, todos os anos, a elaboração de um relatório e contas. Esse relatório encontra-se dividido em quatro partes e é elaborado com base em toda a informação tratada no encerramento de contas e noutras informações adicionais.

A estrutura do relatório e contas é a seguinte (i) Apresentação dos órgãos sociais; (ii) Relatório de gestão (parte mais teórica, onde consta a evolução dos mercados, da atividade, perspetivas de evolução do ano seguinte, fatos relevantes após o termo do exercício); (iii) Apresentação das demonstrações financeiras e (iv) Relatório e parecer do ROC e certificação legal.

### 3.3.6 QUESTÕES ESPECÍFICAS NA ORGANIZAÇÃO

Durante todo o período de estágio acompanhei e ajudei a desenvolver várias atividades anteriormente descritas, tendo sido sempre orientada pela orientadora do estágio. Ao

longo de todo este período, qualquer questão que surgisse era imediatamente colocada à orientadora, pelo que esta me explicava a questão, retirando qualquer dúvidas que pudesse ter, o que me proporcionou uma aprendizagem contínua.

### 3.3.7 CONDUTA ÉTICA E DEONTOLÓGICA ASSOCIADA À PROFISSÃO

A profissão de TOC acarreta uma série de responsabilidades, pelo que todas as ações do TOC têm de ser adequadas e por isso surgiu a necessidade da existência de critérios éticos para reger a profissão de TOC. Esses critérios estão estipulados no Código Deontológico e nos Estatutos do TOC.

O Código Deontológico é aplicável a todos os TOCs e contempla um conjunto de regras e princípios que regem a profissão. No decorrer do estágio pude constatar que essas regras e princípios eram muito respeitados, isto é, uma conduta adequada e ações responsáveis eram relevantes e considerados como um atributo indispensável, assim como a confidencialidade, atributo que a empresa valoriza muito. Tudo o que o Código preconiza era considerado como fundamental dentro da empresa.

## 3.4 PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLO DE GESTÃO NA EMPRESA MELIÁ BRAGA HOTEL & SPA, S.A.

Com o objetivo de identificar e compreender quais as práticas de custeio e controlo de gestão utilizadas, bem como, verificar se os gestores hoteleiros conhecem a informação contabilística e a utilizam para a tomada de decisão, optamos por recorrer à realização de um estudo de caso, na unidade hoteleira onde decorreu o estágio, ou seja, a empresa Meliá Braga Hotel & SPA. Neste sentido, foram analisadas não só as práticas de contabilidade na empresa, bem como a informação que a contabilidade fornece e a utilização desta por parte dos gestores. Assim, de seguida descreve-se os aspetos mais relevantes que foram analisados no nosso estudo.

Desde logo, percebemos que a principal estratégia desta empresa assenta na ótica da captação de clientes/ serviços/ receitas. A empresa procura proporcionar a todo o cliente um serviço personalizado de qualidade de modo a obter a sua confiança e fidelização. Nesse sentido, trabalha atualmente não só no mercado português, mas também no

mercado espanhol, francês, alemão e italiano, entre outros. E graças ao prestígio da marca Meliá em todo o mundo, têm grande êxito no seu produto que é pensado para satisfazer a mais exigente clientela, empenhando todos os esforços para alcançar o objetivo de satisfação do cliente, sejam eles acionistas, clientes, empregados, proprietários ou sócios, de forma a alcançar a rendibilidade e crescimento sustentável.

Ao longo da revisão de literatura ficou evidenciada a utilização de um plano uniforme de contabilidade desenhado especialmente para a hotelaria. Lamelas (2011) foi um dos autores que investigou sobre este assunto, escrevendo que são vários os hotéis que admitem utilizarem contabilidade analítica de gestão e que o USALI está adaptado para tal. No seu estudo, o autor, salienta que os grupos hoteleiros são os principais utilizadores deste tipo de contabilidade. Por sua vez, Pavlatos e Paggios (2007) refere que este sistema é adotado principalmente pelos hotéis pertencentes a cadeias hoteleiras, referindo mesmo que existe relação entre a sua utilização e o tipo de gestão. Por outro lado, Faria *et al.* (2012) evidência que a taxa de utilização deste plano uniforme de contabilidade é quase tão elevada nos hotéis independentes quanto nos grupos hoteleiros. De facto, apesar dos diversos estudos analisados serem um pouco divergentes, o facto é que, no geral, unidades hoteleiras pertencentes a grupos hoteleiros foram as que registaram maior taxa de utilização deste plano uniforme de contabilidade.

Tendo em consideração o revisto na revisão de literatura e a caracterização da nossa empresa, que pertence a um grupo hoteleiro, observou-se que esta unidade hoteleira se enquadra no conjunto das que utilizam um plano uniforme de contabilidade desenhado para o Setor Hoteleiro, o que vai de encontro ao referido por vários autores nos estudos anteriormente apresentados. Relativamente a este sistema, observou-se que na empresa é utilizado o USAH. Neste sistema a empresa definiu o GOP, que em português é lucro operacional bruto, como sendo o indicador chave para a análise de desempenho. Assim, todos os meses através do apuramento dos resultados obtém-se um GOP que deverá estar sempre o mais próximo possível do desejado e orçamentado. Este apuramento é feito através do balancete geral, preenchendo-se o Mapa de Resultados de Exploração, que no final contém o GOP apurado.

Por conseguinte, um dos objetivos desta investigação consiste na análise e compreensão do funcionamento de todo o processo contabilístico da empresa. Dessa observação constata-se que a empresa adota o sistema de contabilidade organizada, enquadrada em

regime mensal de IVA. Neste sistema de contabilidade organizada identificou-se que para a articulação de contas entre a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica, é adotado o sistema duplo contabilístico.

Segundo Franco *et al.* (2009), só existem dois sistemas contabilísticos que contemplam estas duas contabilidades, o sistema monista e o sistema duplo contabilístico. A empresa utiliza o sistema duplo contabilístico pois as duas contabilidades encontram-se separadas, isto é, não se movimenta nenhuma conta de contabilidade analítica em contrapartida de contabilidade financeira. Para se fazer a ligação entre as duas contabilidades a empresa utiliza as contas refletidas (contas 91), o que vai de encontro ao sistema duplo contabilístico definido no livro de Franco *et al.* (2009). No mesmo seguimento, como a contabilidade analítica utiliza um plano próprio de contabilidade, tal como os autores acima citados referem no seu livro, adotando a empresa esse plano devidamente adaptado ao seu negócio. Assim, o plano encontra-se dividido por departamentos, os gastos e os créditos são contabilizados na classe 9 e refletidos nas contas da contabilidade financeira. Através desta contabilidade são apurados, mensalmente, o custo por departamento e apurados os rácios de comidas e bebidas.

Quanto aos custos, existem aqueles que são diretamente imputados às respetivas secções e aqueles que são inventariáveis e, portanto, só se tornam custos quando são consumidos. Os primeiros são diretamente imputados através da leitura da fatura, ou seja, a fatura é rececionada, conferida, autorizada e contabilizada no respetivo mês e na respetiva secção. Estes custos são identificados e repartidos pelas secções de forma a tornar o mais real possível o consumo de cada departamento. Salienta-se aqui a existência de custos fixos, como por exemplo, contratos existentes, assim como os custos de energia ou telefone, embora estes sejam variáveis. Relativamente aos outros custos, como só são imputados quando consumidos, até lá permanecem em *stock* e são alvo de inventários periódicos. Esses inventários ocorrem nas diversas secções do hotel que possuem *stocks*. Ou seja, a empresa adota o sistema de custeio direto, que é o sistema preconizado pelo sistema uniforme de contabilidade.

Foram realizadas algumas entrevistas informais, as quais apontavam para um conhecimento elevado sobre o tipo de informação produzida no âmbito da contabilidade de gestão e que, efetivamente, esta é utilizada pelos decisores.

Assim, relativamente à contabilidade de gestão e à informação que esta fornece, foi confirmado a informação obtida pelas entrevistas realizadas através da observação direta na empresa. Desta observação concluiu-se que efetivamente a informação produzida pelo sistema contabilístico está a ser utilizada, essencialmente, para a tomada de decisão por parte da direção e da administração, mostrando-se extremamente relevante aquando a elaboração e controlo dos orçamentos.

Por conseguinte, e de acordo com o referido, a principal técnica utilizada é os orçamentos, uma técnica tradicional. Tal como referido por vários autores ao longo deste estudo, as técnicas de custeio tradicionais são as mais utilizadas em Portugal, não sendo a empresa em estudo uma exceção. Aliás, nos seus estudos, Cruz (2007), Faria *et al.* (2012), Lima Santos *et al.* (2010) e Makrigiannakis e Soteriades (2007) referem que orçamentos são a técnica mais utilizada e que esta é considerada como uma das mais valiosas ferramentas de controlo na Indústria Hoteleira. E no que concerne a controlos de gestão, a empresa adota alguns, nomeadamente, o controlo de *stocks*, o controlo dos preços, o controlo dos resultados e o controlo do fluxo de caixa.

Tal como nos sugere a revisão de literatura, a informação que a contabilidade de gestão produz não só é conhecida pelo gestor e administradores, como também é bastante utilizada por estes. Estes recorrem à informação para tomarem decisões, sendo que as decisões mais ocorridas são decisões de investimento e decisões operacionais.

Nesta unidade hoteleira, é possível ter essa informação disponível mensalmente, uma vez que a informação se encontra devidamente atualizada. Não havendo a necessidade de solicitar propositadamente a preparação de algum tipo de informação, pois quando necessário, o gestor só tem que pedir a apresentação da informação para consultar, sendo esta fornecida de imediato ou com a maior brevidade possível. Deste modo, com base na informação, é possível ao gestor saber se determinado produto ou serviço é rentável; saber se determinada secção gera lucro ou prejuízo; prever e orçar os meses seguintes com base na informação do mês anterior ou até mesmo do mês homólogo; saber a evolução dos custos de determinado produto ou serviço contratado, como por exemplo, a eletricidade, o gás ou serviços de comunicação; entre muitas outras informações necessárias à gestão de um negócio. No caso do gás, por exemplo, o gestor pode consultar o contrato atual, os contratos anteriores, as faturas existentes ao longo do ano que se encontram arquivadas, bem como o resumo dessas faturas que o

programa contabilístico fornece, podendo com base nestas informações decidir se negocia o contrato a nível dos preços ou se opta por novo fornecedor, ou seja, pode basear nas diversas informações para tomarem as suas decisões. Esta é apenas um exemplo de uma decisão operacional, muitas outras decisões podem ser tomadas, mesmo podendo não ser tão simples.

O facto é que os gestores reconhecem a potencialidade que a informação contabilística tem na tomada de decisão, não só no presente, mas também no futuro e a utilizam sempre.

### 3.5 CONCLUSÃO

Ao longo deste capítulo foi apresentada e caracterizada a empresa onde decorreu o estágio e onde foi implementado o nosso estudo de caso. Nessa caracterização salientaram-se os principais pontos da organização que tinham grande importância para a compreensão das atividades desenvolvidas ao longo do estágio e do nosso estudo de caso. Dessa caracterização concluiu-se que a empresa é pertencente a um grupo hoteleiro e que se encontra organizada por departamentos, embora estes trabalhem diariamente em sintonia uns com os outros.

Por conseguinte, na descrição das atividades desenvolvidas ao longo do estágio, pretendeu-se descrever todas as matérias que foram abordadas e que levaram à concretização dos conteúdos exigidos pela OTOC no Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais (OTOC, 2010). Das matérias apresentadas concluiu-se que a empresa apresenta uma contabilidade bastante organizada, através da existência de diversos diários especificados e, contém variadas práticas de controlo interno que permitem um controlo alargado de toda a organização. Com a descrição destas atividades desenvolvidas no decorrer do estágio foi-nos possível compreender todo o quotidiano da empresa. Contudo, para melhor compreensão das atividades desenvolvidas, será apresentado em anexo separado do presente relatório, a descrição sumária das atividades diárias desenvolvidas ao longo deste estágio curricular. Todavia, para além dessas atividades que foram desenvolvidas diariamente, outras atividades, que não foram desenvolvidas por mim, foram, no entanto, observadas para que eu pudesse

aprender e tomar conhecimentos de como as realizar, abrangendo, assim, todos os conteúdos definidos anteriormente.

Por fim, apresentamos as nossas conclusões acerca do estudo de caso elaborado na empresa. Das nossas observações podemos dar resposta às questões de partida, que foram orientadoras do nosso estudo.

Relativamente à primeira questão - “quais as práticas de custeio e controlo de gestão no setor hoteleiro?”, concluímos que a entidade adota o sistema uniforme de contabilidade criado para hotéis, o USAH, e que na sua contabilidade de gestão adota o sistema de custeio direto; o orçamento é a principal técnica tradicional utilizada e adota vários controlo de gestão, nomeadamente o controlo de *stocks*, preços, resultados e de fluxos de caixa.

No que concerne à segunda questão - “os gestores hoteleiros conhecem e utilizam a informação que a contabilidade de gestão fornece para a tomada de decisão?”, as nossas observações revelaram que os gestores não só conhecem as informações que a contabilidade de gestão fornece, como as utilizam para a tomada de decisão.



## CONCLUSÃO

### CONCLUSÕES GERAIS

A contabilidade, como ciência que é, foi evoluindo ao longo do tempo. Como forma de se adequar às mudanças verificadas no ambiente empresarial, tem sofrido fortes transformações, tornando-se numa ferramenta importante e imprescindível para os gestores (Bjorenak & Olson, 1999; Gomes, 2007; Nunes, 2009).

O presente relatório, no contexto geral, estuda a evolução da contabilidade de gestão, evidenciando os principais acontecimentos na Indústria, dos quais se destacam os fortes avanços tecnológicos que marcam o século XIX e influenciam os fortes avanços na contabilidade de gestão no século seguinte. Contudo, o século XX fica marcado na história da contabilidade de gestão, não só pelos desenvolvimentos que se sucedem, mas principalmente pelo ritmo incerto a que estes ocorrem. Assiste-se a desfasamentos entre a contabilidade e as necessidades de informação sentidas pelos gestores. Pela crescente necessidade do desenvolvimento de novas ferramentas de contabilidade de gestão, capazes de suprimirem as necessidades sentidas pelos gestores, surge uma nova era na evolução da contabilidade de gestão (Johnson & Kaplan, 1987).

No que concerne às novas técnicas e ferramentas de contabilidade de gestão, que detêm um papel importante na contabilidade, muitos autores fazem uma clara distinção na evolução das técnicas tradicionais face às técnicas contemporâneas. Este progresso emerge do facto destas técnicas resultarem de um processo evolutivo, onde mais e melhores técnicas foram surgindo ao longo dos tempos. No entanto, ao longo dos últimos anos, constata-se que as técnicas tradicionais ainda são as mais utilizadas pelas empresas portuguesas e que estas as utilizam nos sistemas de controlo e contabilidade de gestão (Alves, 2003).

Relativamente ao controlo de gestão, os principais estudos verificam-se a partir da década de 80 e, têm como finalidade fornecer informação útil e adequada às necessidades da gestão, abrangendo não só aspetos contabilísticos e financeiros, como também, aspetos operacionais internos às organizações, visando o controlo da mesma a todos os níveis (Chenhall, 2003; Nunes, 2009; Rezende & Favero, 2004).

Por conseguinte, o estudo da evolução do Setor Hoteleiro revelou que o desenvolvimento deste está diretamente ligada aos conceitos de “turista” e “hotel”. O conceito “turista” é o que mais está relacionado com a evolução deste Setor. A revisão de literatura revela que este conceito tem uma forte influência no desenvolvimento dos transportes, da hotelaria e da restauração (Cunha, 2006). Efetivamente, transformações a nível tecnológico, industrial, económico e social permitiram que o Setor Hoteleiro se expandisse e, com o incremento do turismo, tudo isto originou a passagem para uma atividade económica de extrema importância para a economia de um país. Assim, aliado ao desenvolvimento do turismo encontra-se o desenvolvimento do Setor Hoteleiro, pelo que, apesar de a hotelaria ser uma atividade empresarial com características muito próprias e complexas, esta encontra-se permanentemente em expansão, tal como o turismo, pois é um dos seus pilares (Cunha, 2010; Lamelas, 2008).

Desde sempre que a Indústria Hoteleira se preocupa com a contabilidade dos hotéis. Assim, esta é pioneira na medida em que é das primeiras indústrias a criar, em 1926, um plano uniforme de contabilidade, o USAH. Este plano vem refletindo ao longo do tempo as sucessivas mudanças verificadas no sector, pelo que, são já contadas 10 edições do plano uniforme de contabilidade do sector, sendo que, o vigente se designa por USALI (Faria, 2007). A aplicação do plano não é obrigatória, mas de uma forma geral tem sido adotado, pois este constitui um excelente sistema uniforme de contabilidade analítica, permitindo a obtenção de indicadores que facilitam a comparação entre as várias empresas hoteleiras (Lamelas, 2004 in Lamelas, 2011).

Atendendo às características muito particulares deste sector, bem como ao risco associado à exploração deste tipo de empresas, são desenvolvidos sistemas de controlo de gestão como forma de auxílio à tomada de decisão dos gestores que procuram, por este meio, reduzir os riscos e as incertezas presentes neste Setor, nomeadamente os relacionados com a sazonalidade, a multiplicidade de serviços oferecidos aos clientes e os desejos destes. Neste contexto, o setor hoteleiro revela-se incomparável a qualquer outro setor (Collier & Gregory, 1995; Mia & Patiar, 2001). Todavia, a informação fornecida pela contabilidade de gestão só poderá acrescentar valor se estiver relacionada com o produto ou negócio, o que pode significar diferentes adoções no que concerne às diferentes opções relacionadas com os sistemas de custeio e de controlo (Haris, 2006 in Faria *et al.*, 2012).

Assim, a presente investigação procura analisar diversos estudos sobre o Setor, de forma a perceber quais as aplicações e quais as práticas de contabilidade de gestão adotadas neste setor. Dos estudos analisados, conclui-se que o orçamento é a técnica de contabilidade de gestão tradicional mais utilizada e por isso tem sido considerada como uma das mais valiosas ferramentas de controlo de gestão adotadas na Indústria Hoteleira (Cruz, 2007; Faria *et al.*, 2012; Lima Santos *et al.*, 2010; Makrigiannakis & Soteriades, 2007; Pavlatos & Paggios, 2009a).

Relativamente ao sistema de contabilidade aplicado, as conclusões das investigações estudadas são um pouco divergentes, contudo, constata-se que uma parte dos hotéis adotam o plano uniforme de contabilidade para o setor e uma outra parte, apesar de não adotarem o plano, baseiam os seus planos de contabilidade nas orientações do plano uniforme de contabilidade do setor (Cruz, 2007; Faria *et al.*, 2012; Lima Santos *et al.*, 2010; Pavlatos & Paggios, 2007). A literatura revelou que, de uma forma geral, os hotéis pertencentes a grupos, registam maior taxa de utilização deste sistema (Lamelas, 2011).

De acordo com os estudos analisados, enquanto na Grécia se adota o custeio por absorção, em Portugal, uma grande parte das unidades hoteleiras adotam o sistema de custeio direto, tal como é sugerido pelo plano uniforme de contabilidade para o sector (Faria *et al.*, 2012; Makrigiannakis & Soteriades, 2007; Pavlatos & Paggios, 2009a). No presente estudo de caso, apesar da contabilidade do Hotel não adotar a última versão do plano uniforme de contabilidade para o sector, também se verifica a utilização do custeio direto.

A revisão de literatura revelou, adicionalmente, que a informação produzida pela contabilidade de gestão tem como principal alvo, entre outros utilizadores internos, o gestor. Neste sentido, o presente trabalho procurou verificar o conhecimento e utilização da informação por parte dos gestores, tendo concluído que, no caso em estudo, confirma-se que os gestores não só conhecem esta informação, como a utilizam para a tomada de decisão, considerando-a muito importante na maioria das decisões que tomam.

A experiência enquanto estagiária, permitiu uma observação e análise do quotidiano da empresa, que se demonstraram relevantes para a compreensão das temáticas em estudo e permitiram o alcance de algumas conclusões que possibilitaram, não só responder às

questões de partida, orientadoras do nosso estudo, como também permitiram corroborar as conclusões de outros estudos analisados na revisão de literatura. Das nossas observações podemos concluir que a empresa adota o sistema uniforme de contabilidade desenvolvido especialmente para os hotéis, o USAH, o que vai de encontro ao referido por muitos autores na revisão de literatura. Relativamente a este sistema, observou-se que a empresa efetua toda a contabilidade mensal de modo a que no final do mês, ao fazer o apuramento dos resultados, se obtenha o GOP, como definido pelo sistema adotado.

Em relação à articulação de contas entre a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica, é adotado o sistema duplo contabilístico. Quanto ao sistema de custeio, como já foi referido anteriormente, é adotado o sistema de custeio direto. Relativamente às técnicas de contabilidade de gestão, o orçamento é a principal técnica que a empresa utiliza, que como já referimos anteriormente, vai de encontro ao revisto na literatura. No que se refere ao controlo de gestão, a empresa aplica diversos tipos de controlos, nomeadamente o controlo de *stocks*, de preços, de resultados e de fluxos de caixa. Tal como referido por alguns autores, o controlo interno é necessário para o controlo da organização a todos os níveis, o que justifica a importância dada pela empresa a estes tipos de controlos.

No que concerne à informação que a contabilidade de gestão fornece, esta não só é conhecida pelos gestores, como também é muito utilizada por estes na tomada de decisão e na elaboração e controlo dos orçamentos, como revela a literatura.

## CONTRIBUTO DO ESTUDO

A revisão de literatura revelou a escassez de estudos sobre a contabilidade de gestão no Setor Hoteleiro. Apesar de não ser alvo preferencial dos estudos dos investigadores em contabilidade de gestão, desde logo, este tipo de estudo, se considera como pertinente, não só porque o Setor é caracterizado por inúmeras particularidades, capazes de influenciarem e serem influenciados pelos sistemas de contabilidade de gestão, nomeadamente pela diversidade de atividade que este sector engloba (composta por três serviços distintos), como também, pela importância da atividade do sector, amplamente reconhecida, na economia do país.

Assim sendo, com este estudo pretende ser mais um contributo para a investigação empírica sobre a contabilidade de gestão, na medida em que, proporciona o alcance de mais informação sobre os sistemas de custeio e controlo de gestão adotados no Setor Hoteleiro, bem como sobre o conhecimento e utilização da informação proporcionada pela contabilidade de gestão na tomada de decisão pelos gestores hoteleiros. Neste sentido, os investigadores ao deterem mais conhecimento empírico sobre a realidade vivenciada pela gestão hoteleira poderá desenvolver novas ferramentas mais apropriadas e adequadas às necessidades dos gestores hoteleiro. Por outro lado, os gestores poderão ter um conhecimento mais alargado de potenciais ferramentas que poderão constituir-se de grande utilidade futura.

### LIMITAÇÕES E PISTAS PARA FUTURAS INVESTIGAÇÕES

Como em qualquer estudo, este também apresenta algumas limitações. Na medida em que se trata de um estudo exploratório, com recurso à observação direta e com recurso à realização de entrevistas abertas, não estruturadas, os resultados obtidos tornam-se insipientes para a obtenção de conclusões mais abrangentes.

O facto de se tratar de um estudo de caso único, que não permite a generalizar dos resultados, torna-se também limitador na leitura da análise dos resultados obtidos.

Contudo, o que no nosso estudo foi uma limitação pode, em estudos futuros, ser visto como uma sugestão de investigação futura, ao alargar a análise a várias unidades hoteleiras, com diversificação de categorias (não apenas para os hotéis de 5 estrelas, como o caso em estudo), localizadas em diferentes regiões do país ou mesmo localizadas internacionalmente. Com esta diversidade de casos, poder-se-á alargar a investigação a variados aspetos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abdel-kader, M., & Luther, R. (2006). IFAC 's Conception of the Evolution of Management Accounting. *Advances in Management Accounting*, 15, 229–247.
- Alves, M. (2003). *Decisores e Informação Contabilística - sua influência nas decisões empresariais*. Universidade da Beira Interior, Covilhã.
- Alves, M. (2007). As Fontes de Informação do Gestor e os Contributos do Sistema Contabilístico. *Conocimiento, innovación y emprendedores: Camino al futuro*, 384–397.
- Atkinson, H., & Brown, J. B. (2001). Rethinking performance measures : assessing progress in UK hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13(3), 128–136.
- Bjornerak, T., & Olson, O. (1999). Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, 10(June), 325–338.
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389–402. doi:10.1006/mare.2001.0178
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127–168. doi:10.1016/S0361-3682(01)00027-7
- Collier, P., & Gregory, A. (1995). Strategic management accounting : a UK hotel sector case study. *Internacional Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7(1), 16–21.
- Cruz, I. (2007). How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(7), 574–588. doi:10.1108/09596110710818310
- Cunha, L. (2006). *Economia e Política do Turismo*. Editorial Verbo.
- Cunha, L. (2010). Desenvolvimento do Turismo em Portugal: Os Primórdios. *Fluxos & Riscos*, 1, 127–149.
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), 383–409. doi:10.1016/S0361-3682(99)00034-3
- Ezzamel, M., Lilley, S., & Willmott, H. (1994). A survey of management practices. *Management Accounting*, 72(7), 10-12 in Alves, M. (2007). As Fontes de Informação do Gestor e os Contributos do Sistema Contabilístico. *Conocimiento, innovación y emprendedores: Camino al futuro*, 384–397.

- Faria, A. R. (2007). A contabilidade aplicada ao Setor Hoteleiro: uma perspectiva histórica. *IV Jornada de História da Contabilidade*.
- Faria, A. R., Trigueiros, D., & Ferreira, L. (2012). Práticas de custeio e controlo de gestão no sector hoteleiro do algarve. *Tourism & Management Studies*, I(8).
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282. doi:10.1016/j.mar.2009.07.003
- Ferreira, Aldónio. (2002). *Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal*. Tese de doutoramento, The Management School, Lancaster University, Lancaster in Gomes, C. I. da S. (2007). *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades*.
- Franco, V. S., Oliveira, Á. V. de, Morais, A. I., Oliveira, B. de J., Lourenço, I. C., Major, M. J., Jesus, M. A., & Serrasqueiro, R. (2009). *Temas de Contabilidade de Gestão Os Custos, os Resultados e a informação para a Gestão*. Livros Horizonte.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social* (6<sup>a</sup> ed.). São Paulo: Editora Atlas S.A.
- Gomes, C. I. da S. (2007). *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades*.
- Harris, P. (2006). The Profit Planning Framework: Applying Marginal Accounting Techniques to Hospitality Services. *Accounting and Financial Management*, eds. Harris e Mongiello, Butterworth-Heinemann, Oxford, 137-150 in Faria, A. R., Trigueiros, D., & Ferreira, L. (2012). Práticas de custeio e controlo de gestão no sector hoteleiro do algarve. *Tourism & Management Studies*, I(8).
- Hartmut Günther. (2006). Qualitative Research Versus Quantitative Research : Is that Really the Question ? *Psicologia: Teoria e Pesquisa*, 22(2), 201–209.
- Hesford, J. W., Lee, S. S., Stede, W. A. Van Der, & Young, S. M. (2007). Management Accounting : A Bibliographic Study. *Handbook of Management Accounting Research*. doi:10.1016/S1751-3243(06)01001-7
- Horngren, Charles, Foster, George e Datar, Srikant, (2000), *Cost Accounting, a Managerial Emphasis*, New Jersey, Prentice Hall in Gomes, C. I. da S. (2007). *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades*.
- INE, I. N. de E. (2011a). *Anuário Estatístico de Portugal 2010*.
- INE, I. N. de E. (2011b). *Estatísticas do Turismo 2010*.

- International Federation of Accountants (IFAC). (1998). *International Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*, New York in Abdelkader, M., & Luther, R. (2006). IFAC 's Conception of the Evolution of Management Accounting. *Advances in Management Accounting*, 15, 229–247.
- Ittner, C., & Larcker, D. (1998). Inovações na medição de desempenho: tendências e implicações de pesquisa. *Journal of Management Accounting Research*, (10), 205–238.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, 15(1), 84–104.
- Lamelas, J. (2011). Direcção Hoteleira em Equipa com o USALI e o BSC – para uma gestão mais eficaz e eficiente. *Journal of Tourism Studies*, 55–79.
- Lamelas, J. P. (2008). Direcção em Equipa: maior eficácia e eficiência. *Journal of Tourism Studies*, 73–90.
- Lamelas, José. (2004). *Sistema Uniforme de Contabilidade Analítica de Gestão Hoteleira*, Lisboa, Vislis Editores in Lamelas, J. (2011). Direcção Hoteleira em Equipa com o USALI e o BSC – para uma gestão mais eficaz e eficiente. *Journal of Tourism Studies*, 55–79.
- Lima Santos, L., Gomes, C., & Arroiteia, N. (2010). Determinantes da Contabilidade de Gestão nas Unidades Hoteleiras de Portugal. *XIV Encontro AECA (Universidade de Coimbra)*.
- Kaplan, Robert, (1988), “One cost system isn’t enough”, *Harvard Business Review*, 66(1), pp. 2-7 in Nunes, C. R. (2009). *O Controlo de Gestão na Hotelaria Portuguesa*.
- Kaplan, Robert. (1990). The Four-Stage Model of Cost Systems Design. *Strategic Finance*, 71(8), 22-26 in Nunes, C. R. (2009). *O Controlo de Gestão na Hotelaria Portuguesa*.
- Major, M. J. (2009). Reflexão sobre a investigação em Contabilidade de Gestão. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 43–50.
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Escolar Editora.
- Makrigiannakis, G., & Soteriades, M. (2007). Management Accounting in the Hotel Business: The Case of the Greek Hotel Industry. *International Journal of Hospitality and Tourism Administration*, 47–76.



- Makrigiannakis, Georgios, & Soteriades, M. (2007). Management Accounting in the Hotel Business. *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 8(4), 47–76.
- Mia, L., & Patiar, A. (2001). The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. *International Journal of Hospitality Management*, 20(2), 111–128. doi:10.1016/S0278-4319(00)00033-5
- Nunes, C. R. (2009). *O Controlo de Gestão na Hotelaria Portuguesa*.
- OTOC. (2010). Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2007). Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: An Empirical Approach. *Tourismos: an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2(2), 39–59.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009a). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81–98. doi:10.1108/02686900910919910
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009b). A survey of factors influencing the cost system design in hotels. *International Journal of Hospitality Management*, 28(2), 263–271. doi:10.1016/j.ijhm.2008.09.002
- Pellinen, J. (2003). Making price decisions in tourism enterprises. *International Journal of Hospitality Management*, 22(2), 217–235. doi:10.1016/S0278-4319(03)00019-7
- Ponte, J. P. da. (2006). Estudos de caso em educação matemática. *Bolema*, 3(25), 3–18.
- Rezende, S. M., & Favero, H. L. (2004). A importância do Controle Interno dentro das Organizações. *Revista de Administração Nobel*, 3, 33–44.
- Rodrigues, J. (2010). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado* (2<sup>a</sup> ed.). Porto Editora.
- Serrasqueiro, Z. M. S., & Nunes, L. (2004). A Informação Contabilística na Tomada de Decisão dos Empresários e/ou Gestores - Um estudo sobre pequenas empresas. *X Congresso de Contabilidade*, 1–10.
- Sharma, D. S. (2002). The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13(1), 101–130. doi:10.1006/mare.2002.0183
- Vicente, C. S., Major, M. J., & Pinto, J. C. (2011). Estudo da Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal. *Contabilidade & Gestão - Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, (10).
- Yin, R. K. (2003). *Case Study Research: Design and Methods* (3rd ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.